

「計算と事実の照合」とその監査理論への投影

岡 嶋 慶

- I. はじめに
- II. 企業会計における「計算と事実の照合」
- III. 財産法と損益法の二元的利潤計算と会計士監査
- IV. 「財産法」を担う会計士監査の本質的特徴
- V. 岩田氏の監査理論の全体像
- VI. おわりに

I はじめに

会計監査の統合的な理論を構築したい。監査理論研究に携わる者であれば、一度はこのような思いに駆られたに違いない。しかし、現在までのところそのような統合的な監査理論というものは構築されているとは言えない。強いてあげれば、マウツ＝シャラフの「監査理論の構造 (The Philosophy of Auditing)」がその試みにあたるのかもしれない。

このような統合的理論を構築するために、まずもって意識しなければならないのは、監査理論研究がまさに監査理論の体系を対象とする研究でなければならないということである。しかしながら、筆者の見るところ、かかる点に関する意識が少なからず希薄であったのではないと思われる。その理由としては、研究に耐えうるような監査理論の体系すなわち監査学説自体がほとんど存在していなかったということがあるかもしれない。実際、筆者の見るところ、我が国の監査学説に関する

研究はほとんど見かけることはない¹⁾。しかしながら、監査学説をつぶさに研究することこそ現在の監査理論研究に必要なことではないかと思うのである。

我が国の監査理論の発展に最も寄与した会計学者と言え、何人もまず岩田巖氏（明治38年～昭和30年）に指を屈するに違いない。あらためて述べるまでもなく、岩田氏は二元的利潤計算構造論でつとに知られるところであるが、また、我が国の監査基準の生みの親であることでも知られている。実際、岩田氏は、我が国の監査理論の生成期において、その後の監査理論の基礎となる独自の監査理論を展開している。

本稿は、我が国における監査理論の理論的基底として実は現在も生き続けているかもしれない岩田巖氏の監査理論を取り上げてその本質的特徴を見究めることを目的としている。私見によれば、岩田氏の監査理論は、研究し尽くされていない部分が多いとは言え、ひとつの監査理論の体系を呈した類い稀な理論である。周知のとおり、岩田氏はその独自の会計理論で知られているところであり、その中核をなす二元的利潤計算構造として特徴づけられた損益計算理論についてはすでに多くの先達によってその本質的特徴についてあらかた明らかにされている。これに対して、

1) 本稿の執筆の途中で、鳥羽至英氏による「わが国における監査学説研究」が『企業会計』に連載された。そこでは、江村稔氏の監査理論（鳥羽至英 [1999a]「江村稔教授の財務諸表監査理論」『企業会計』第51巻第12号、平成11年）と高田正淳氏の監査理論（鳥羽至英 [1999b]「高田正淳教授の財務諸表監査理論」『企業会計』第51巻第13号、平成11年）が取り上げられている。

岩田氏の監査理論となると、それがほとんど明らかにされていない。それゆえに、岩田氏の監査理論を取り上げて、その理論的基礎を明らかにすることはとりわけ重要なことであると思われる。

また、岩田氏は、監査理論を形成する過程において会計理論との結びつきをかなり明確に意識している。とくに、会計理論と監査理論とを共通に結びつけているのが「計算と事実の照合」という概念である。つまり、岩田氏においては、「計算と事実の照合」という概念が媒介となって会計理論と監査理論とが関係づけられているのである。しかも、岩田氏は会計と監査との関係をその本質まで掘り下げて問題とした稀有な論者であった。その意味で、会計と監査との関係を掘り下げて問うという場合にも岩田氏の監査理論は重要な意義をもっていると思われるのである。

本稿では、岩田氏の監査理論に投影されている「計算と事実の照合」概念を媒介としながら、岩田氏の監査理論における本質的特徴を明らかにしたいと考えている。そこでⅡ章で、岩田氏の理論構成の中核となっている「計算と事実の照合」とその基礎となる岩田氏独自の記録と事実の捉え方を明らかにし、それが財産法と損益法の二元的利潤計算構造を導くことを示す。次いでⅢ章では、岩田氏の二元的利潤計算構造における会計士監査の位置づけを見ながら、そこに規定される会計士監査の具体的な手順を明らかにする。さらにⅣ章およびⅤ章では、岩田氏の監査理論の全体像を把握し、岩田氏の監査理論の本質的特徴を見究めたいと思う。

Ⅱ 企業会計における「計算と事実の照合」

1 会計における「計算と事実の照合」

本稿は、岩田氏の監査理論をひとつの理論体系として取り上げ、その本質的特徴について考究することを目的としている。本稿において岩田氏の監査理論を取り上げるのにはいくつかの理由があるが、その最大の理由は

岩田氏の監査理論が我が国で最初の本格的な監査理論であると目されることにある。また、後代の監査理論に対して多大なる影響を与えたと見られることもその大きな理由である。

しかしながら、そもそも岩田氏は体系書といったように纏まった形で独自の監査理論を展開していったわけではない。当時は我が国の会計士監査制度の黎明期²⁾であり、むしろ岩田氏も監査基準の起草担当者としての立場から会計士監査の在り方に対して啓蒙的な内容の論文を書くことが多かった。したがって、通常の場合のように、ある著作の中で岩田氏の監査理論(という体系)が展開されているとは言い難いところがある。しかし、岩田氏の場合、たとえ啓蒙的な内容の論文を書くにしても、その根底には常に揺るがぬ監査理論を置いていると見るのが可能である。それゆえに、表面的には、個別的な論点について論じているように見えても、その根底にある岩田氏の理論を抽出することができるならば、それで岩田氏の監査理論を取り上げることができると考えられる。本稿では、そういった形で、岩田氏の監査理論を組上に載せたいと思う。

まず、岩田氏の監査理論を取り上げるにあたって留意しておかなければならないのは、岩田氏における監査理論と会計理論との関係である。岩田氏の監査理論が「監査理論を以てすなわち会計理論であるとする」³⁾という独特な理解の下に展開されており、そのことゆえに、岩田氏の監査理論を理解するためにはどうしても岩田氏の会計理論を十分に理解しておく必要があることは広く認識されているところである。

2) 我が国の公認会計士監査制度は、昭和26年7月1日から開始される事業年度から開始する運びとなったが、当初は、当時の我が国の監査環境を考慮して、予備的かつ制限的な会計制度監査として行なわれることとされた。これが正規の財務諸表監査として行なわれるようになったのは、昭和32年1月1日から開始される事業年度からである。

3) 新井益太郎 [1955] 「監査理論における岩田学説の底流」『企業会計』第7巻第6号、昭和30年。

そこで、まず、岩田氏の会計理論について一瞥することから始めたいと思う。岩田氏の会計理論は二元的利潤計算構造論に集約されているのであるが、岩田氏がこの二元的利潤計算構造論の骨格をはじめて明らかにしたのは「企業会計の構造」(昭和23年)という論文においてである⁴⁾。そこで、本章では「企業会計の構造」における説明によりながら、岩田氏の二元的利潤計算構造論について見ていきたい。

まず、岩田氏は、会計を「一経済単位に属する財産についてその変動を継続的に記録し、一定の期間を区切ってその結果と原因を集計対照する手続である」(岩田巖 [1948]「企業会計の構造」『一橋論叢』第19巻第3・4号合併号、昭和23年、26頁)と規定し、ここを出発点にして企業会計の構造を解明していく。そこでは、会計が、ただ単純に財産の変動過程を継続的に記録するのではなく、その記録を通じて、財産変動の結果を確かめるとともにその原因を明らかにするものであることを強調している。

ところで、そのように結果と原因を対照させるためには、当然、一切の財産変動を洩れなく把握することが必要であるが、岩田氏によれば、「会計はその継続的記録にあたって、財産の受入・引渡という具体的な事実を手掛

りとして記録を行うのが普通である」(同上論文、27頁)ために、「記録に脱漏の生ずることがあり、殊に財産構成が複雑となるにつれて記録洩は避けがたい」(同上論文、27頁)とされる。例えば、「保管、使用中の財産について種々の原因から数量の増減、価値の変化が発生するとき、または期間の経過につれて自然に権利義務の得喪が生ずるとき場合」(同上論文、27頁)には、「受払の事実のみに従って記述しこれを基礎として結果を算定するならば、それは現実の状態を示すことにはならないし、その原因記録も不完全となるのを免れない」(同上論文、27頁)というのである。つまり、具体的には、棚卸資産の減耗や設備資産の減価、あるいは利息収入等は、実際の財産の受払の事実に基づいて記録していると、記録の方がどうしても事実に近い付かなくなるということである。

そこで、会計は、記録計算の正確性を保証するために、「定期的に、または適当なる時に、財産の在高を現実一点検調査し、記録によって算定せる在高と比較照合する」(同上論文、27頁)という特別の手続を行なう必要が生ずる。もし、ここで、実際の在高と計算上の在高とが符合すれば、記録の正確性が証明されたことになる。一致しなければ、誤謬脱漏があった証拠であるから、その場合には差異の原因を調査して記録の不備を訂正して記録に基づいて計算した在高を現実の在高に一致させるとともに、原因記録を訂正することになる。岩田氏は、計算の結果と実際の事実を照合することから、かかる照合を「計算と事実の照合」と呼んでいる。

このように、岩田氏によれば、「一般に記録計算は時日の経過とともに事実から遊離して、現実を示さなくなるものである」(同上論文、28頁)から、「そこで計算を事実に戻し、現実符合せしめることが必要である」(同上論文、28頁)とされる。それゆえに、実際の在高と計算上の在高を突合せることは、結果と原因を正しく対照させるために必要不可欠な手続であり、このようにして行な

4)「企業会計の構造」で明らかにされた内容は、多少の変更を加えられて、「利潤計算の二元的構造」(昭和29年)の前半部分に組み入れられており、それがそのまま『利潤計算原理』(昭和31年)の第一部第一章および第二章となっている。「企業会計の構造」は、氏が「財産法と損益法の計算的構造」(昭和19年)において示した財産法と損益法に対する本質理解を受けて、その計算的関係を究明しようとしたものである。「財産法と損益法の計算的構造」は、岩田氏の会計思想形成の全体から見ると、所謂「空白の時代」を経て、いよいよ岩田氏独特の会計思想が展開されていく契機となる興味深いものである。なお、それまでの時期の岩田氏の会計思想形成の背景については、すでに田中章義[1988・1989]「岩田巖氏における会計理論の形成(上)・(中)」『産業経理』第47巻第4号、昭和63年および第49巻第1号、平成元年で触れられているのでそれを参照されたい。

われる「計算と事実の照合」こそが会計の本質的特徴であるということになる。

2 「計算と事実の照合」と財産法と損益法の二元的利潤計算

さて、企業会計も会計のひとつであるいじょう、企業会計の本質的特徴もまた「計算と事実の照合」である。それでは、企業会計についてその本質的特徴が「計算と事実の照合」であると言った場合、それはどのような意味をもつのであろうか。本節では、岩田氏の説明に従って、これを明らかにしたいと思う。

岩田氏によれば、会計とは財産変動の結果と原因とを対照せしめる手続であるが、企業会計において、財産変動の結果として計算されるのは利潤であり、利潤に相当する財産の在 High である。また原因として記録されるのは、利潤の由来つまり費用・収益と呼ばれる特殊な財産収支の事由である。つまり利潤計算は、利潤に相当する財産の在 High 計算である。すなわち、企業会計においては利潤に相当する財産の在 High 計算を行なうことが単なる会計とは異なるところである。このように、企業会計においては、利潤に関する財産変動の結果の計算と原因の記録が行なわれる。

具体的には、まず、帳簿記録に基づいて、費用たる支出額と収益たる収入額を選択しこれらの項目を集計することによって損益計算書を作成する（なお、費用たる支出と収益たる収入を損益計算書に集合した場合、収益費用とならない収支項目と現金残高が残るが、この残余項目を集合したものが計算上の貸借対照表となる）。しかし、「損益計算書の利潤は費用額と収益額との比較計算によって算定されたものであって、帳簿上の利潤、計算上の利潤にすぎない」(同上論文, 32-33頁)。

そこで、利潤に相当する財産が事実上増加しているかどうかを確かめるため、計算上の利潤に対して、事実上の利潤を確定して、両者を照合して利潤に関する原因記録の正確性を吟味しなければならない。この種の吟味を行なうため、当該期間の営業活動により増殖

せしめられ、期末に利潤として存在する財産在 High を確定しなければならない。利潤に対応する現実の財産増加高つまり事実上の利潤を算定するために、「期末現在の財産と負債を可能なるかぎり事実によって確定すること」(同上論文, 35頁)が必要とされる。「つまり帳簿をはなれて現物につき実地の調査を行う」(同上論文, 35頁)のである⁵⁾。かかる事実の調査によって確認した財産負債を記載した明細表すなわち財産目録を作成し、これを集約して貸借対照表を調製すると、これが事実上の貸借対照表となる。この事実上の貸借対照表で算定された利潤こそが事実上の利潤である。

損益計算書における計算上の利潤と事実上の貸借対照表における事実上の利潤とを照合することによって両者の符合が確かめられたとき、はじめて利潤計算の正確性が証明されたことになる。しかし、計算上の利潤と事実上の利潤に差異がある場合には、「損益計算書の利潤は誤っていることになる」(同上論文, 37頁)から、「かかる場合にはこれを訂正して事実上の利潤に一致せしめなければならない」(同上論文, 37頁)。この差異については、いかなる原因から生じたかをつきとめて、損益計算書に補足計上し、利潤に関する財産変動に関して、結果と原因を完全に対照せしめなければならない。具体的には、利潤差異分析表を作って、組織的に差異を分解する。まず、財産および負債の帳簿残高と実際在 High を科目別に比較して差異を決定し、つい

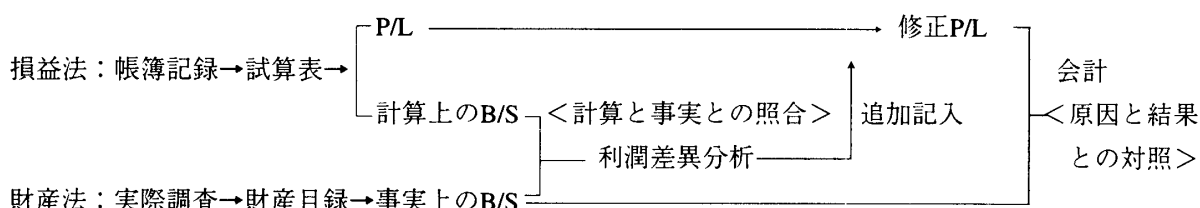
5) 「たとえば金銭については現金の手許在 High を勘定し預金については銀行の通帳や証書を調べるとか、または銀行に確認をもとめ、貸付金に関しては借用証書を点検するとか、貸付先に確認をもとめ、また貸付先の支払能力についても調査を行い、借入金に対しては証書の控を点検するとか、債権者の確認をもとめて、できるかぎり実際の事実として存在する在 High を確認する。さらにまた、帳簿に記載されている項目ばかりでなく、記載されていない財産または負債についてもその有無を調べて計上することも必要である」(岩田巖・前掲論文[1948], 35-36頁。なお、原著者による括弧は省略した)。

で、これらの個別差異の性質により、これを費用と収益に区別する。さらに、この費用と収益を損益計算書に追加的に記入し整理すれば、原因分析の不備は訂正されて、利潤の結果と原因の完全な対照が成立する。

ここでの計算上の利潤と事実上の利潤の照合こそが、企業会計における「計算と事実の照合」であり、この照合によってはじめて利

潤計算における結果と原因の対照の正しいか正しくないかが確かめられるのである（同上論文、40頁）。このような岩田氏の計算過程を笠井昭次氏が適切に図表化している（笠井昭次 [1991]「岩田理論の現代的意義（二）—『会計管理のための簿記』観を巡って—」『会計』第140巻第2号、1991年、82頁）のでこれを図表1に示しておく。

図表1



かくして、企業会計において財産法（事実上の貸借対照表で行なわれる利潤計算）と損益法（損益計算書の上で行なわれる利潤計算）は本質的に異なる利潤計算として対立している。岩田氏によれば、財産法も損益法もそれぞれ固有の欠陥をもっているため、いずれも独立の利潤計算としては成立しえない。まず、財産法は、利潤に関する財産変動の原因について説明を欠除し、さらに、事業年度の途中において資本の変化があった場合、正味財産の差額に資本の増減が混入して、正しい利潤を計算することができない。この意味において独立の利潤計算としては成立しえない。一方の損益法は、収入支出の記録から費用たる支出と収益たる収入を選択して利潤を決定するが、「この方法は収入・支出という金銭受払の事実を手掛りとして費用・収益を捕捉する」（岩田巖・前掲論文 [1948]、43頁）ために必然的に期間的な繰上繰下計算となってしまうので、これも独立の利潤計算としては成立しえない⁶⁾。

しかし、財産法は損益法によって補完され

ることで、自らの原因記録の不備を補い、損益法は財産法によって補完されることによって期間利潤の適切な区分を行なうことができるようになる。つまり、財産法と損益法は互いに欠点を補完しあってひとつの利潤計算たりうるのである。このように、会計の本質的特徴を「計算と事実の照合」であるとするならば、財産法と損益法というふたつの異なる利潤計算の不可分にして必然的な結合関係こそが企業会計における利潤計算の本質的な計算構造となるのである（同上論文、46頁）。

3 岩田氏における記録と事実の捉え方

岩田氏が「企業会計の構造」において明らかにしたことは、会計の本質的特徴が「計算と事実の照合」であるとすれば、企業会計の構造は財産法と損益法という本質的に異なるふたつの利潤計算が結合した利潤計算構造となるはずであるというものであった。かかる岩田氏の二元的利潤計算構造論が独特な記録と事実の捉え方に基づいて構成されていることはすでに指摘されているところである。

笠井昭次氏は、「（二元的利潤計算構造論において）記録と事実とは、『記録の対象が事実である』あるいは『事実を記録する』というような異なったレヴェルの概念としてではなく、会計上のふたつの異なった源泉として、

6) ここでは、現金主義に基づく損益法が前提とされているが、次章で触れることになる「企業会計における会計士監査の意味」（昭和25年）では、発生主義に基づく損益法を前提として、それでもなお損益法が独立の利潤計算たりえないとしている。

つまりいわば同一のレベルにおける異なった概念として構成されている」(笠井昭次・前掲論文[1991], 82-83頁)と指摘している⁷⁾。

岩田氏の記録と事実の捉え方を最も端的にあらわすのが、「一般に記録計算は時日の経過とともに事実から遊離して、現実を示さなくなるものである」(岩田巖・前掲論文[1948], 28頁)という言説である。要するに、事実を記録するという場合、当初、記録は事実を示すものであるが、時間の経過とともに、事実の変化に記録の方がどうしても追いついていかなくなるというのである⁸⁾。

ここで、図表2を見ていただきたい。例えば、期首時点 t_1 の記録がその時点(まで)

の事実を反映しているとする。その後、期中に、 t_2 から t_4 の各時点において財産変動(Δ 事実と表記する)がありそれを記録していく(Δ 記録と表記する)とする。たまたま、何らかの理由で、 t_4 時点での記録だけ洩れてしまったとする(Δ 記録と表記する)と、 t_4 時点以降では事実に対して記録が洩れているのだから、ある時点で、その時点(まで)の事実を確認して、事実_に記録を修正しなければならない。それを行なうのが期末(決算)時点 t_5 であり、岩田氏はこれを「計算と事実の照合」として財産法と損益法の結合の契機と見なすのである。

図表2



7) 記録と事実の関係にかぎって言えば、田中茂次氏もほぼ同様の趣旨のことを述べている。田中氏は、岩田理論を想定して、「共に写体(ここでいう記録にあたる……引用者注)であるという意味で、棚卸法による貸借対照表(岩田氏のいう事実上の貸借対照表……引用者注)も、誘導法による貸借対照表(岩田氏のいう計算上の貸借対照表……引用者注)や損益計算書と同じレベルに位置づけられなければならない。写体レベルと本体(ここでいう事実にあたる……引用者注)レベルとの間の距離は、これらすべての財務諸表において同じであると考えなければならない」(田中茂次[1984]「財産法と損益法(二・完)」『会計』第125巻第2号、昭和59年、283頁)と指摘している。

8) 確かに、便宜上の理由はともかくとして、現実の企業会計において、財産変動の発生の都度記録すべきものを技術的な理由からそうしていないこともある。まず、時間の経過と相関して生起するケース(生起そのものが確定的)がある。最も典型的な事例は、利息の受け払いである。一般に、利息は時間の経過にともなって生じると見なされているが、そのような利息の性格からすれば、これによる財産変動の記録は、時間の経過にともなって、漸次的に行なうべきである。しかしながら、厳密には、そのような記録は不可能である。なぜなら、記録には一定の「記録時点」を想定しなければならないからである。つまり、時間の経過と一口に言っても、時間は連続的に流れていると考えられているのだから、どこまで時間を分割して記録すべきかが理論的には決められないということである。これに対して、財産変動が時間の経過とは一応独立的に生起するケース(生起そのものが偶発的)もある。その最も典型的な事例は、棚卸資産に生じる減耗である。棚卸資産の減耗は、生起が偶発的であることから、減耗する瞬間に瞬時に記録することはきわめて難しく、記録はどうしても減耗の発生という事実_に遅れてしまわざるをえない。時間の経過と関連するか否かの違いはあるが、どちらのケースでも、ある一定時点をとれば記録が事実を十分反映していないということがありうる。

このように、記録が事実には追いつけなくなつた場合に、適当な時期に、事実を直接確認してその記録を修正すべきと考えること自体は、別段、特異なことではない。しかし、この事実の確認の時点を決算時点と直接結びつけて、それを基に利潤計算構造論を説くとなると事情は変わってくる。結局、岩田氏の利潤計算構造論の特異性は、図表2で示されているように、記録の変化する流れだけを取り出して損益法の計算と結びつけ、また事実の変化する流れだけを取り出してこれを財産法の計算と結びつけることにある。しかも、決算時点での記録と事実との照合を「計算と事実の照合」という利潤計算上の最重要概念に据えることで、氏の利潤計算構造論は財産法と損益法の必然的結合を説く二元的利潤計算構造論となる。つまり、岩田氏の二元的利潤計算構造論の本質は、笠井氏の指摘するように、記録と事実とが、それぞれ損益法と財産法の計算要素の源泉として、同一のレベルで対置していることにある。

このような岩田氏の二元的利潤計算構造論の是非について論じることは本稿の目的から逸れることになるので、これ以上の穿鑿は省略するが、ここでは岩田氏が記録と事実に対してこのような独特な捉え方をもって二元的利潤計算構造論を構成したこと、さらに、損益法と財産法の関係から言えば、原理上、損益法が財産法の補完なくしては独自の利潤計算として成立しえないと理解していることに留意しておいていただきたい。

それでは、「計算と事実の照合」を会計の本質的特徴とする考え方が、どのように監査理論と関係していくかについて、次章において見ていきたいと思う。

Ⅲ 財産法と損益法の二元的利潤計算と会計士監査

1 「財産法」を会計士監査が担う会計の論理

前章において、岩田氏が、「計算と事実の照合」を会計の本質的特徴とし、その「計算

と事実の照合」を中軸としながら企業会計の構造を解明しようとしたことを明らかにした。そこで示されたことは、会計の本質的特徴が「計算と事実の照合」にあるとするならば、企業会計の構造は必然的に財産法と損益法という本質的に異なるふたつの利潤計算が結合した利潤計算として構成されるというものであった。

ところで、本稿の最終的な目的は岩田氏の監査理論の本質的特徴を見究めることである。その意味では、前章までの考察はそのための準備段階として位置づけられる。そこで、企業会計の構造が財産法と損益法の二元的利潤計算であるとした会計の論理がどのように会計士監査の本質を規定していくのかが、次に明らかにされなければならない。その点を明らかにするのが、「企業会計における会計士監査の意味」（昭和25年）である。

「企業会計における会計士監査の意味」は、「企業会計に対して公共会計士監査のもつ理論的意味、または両者の間に内在する本質的関連についての私見」（岩田巖 [1950a] 「企業会計における会計士監査の意味」日本会計学会編『財務監査論』、昭和25年、1頁）として提示されたものであり、「研究題目として考究を重ねてきた『企業会計の構造』に関する一応の結論に相当するもの」（同上論文、1頁）である。本論文が上野道輔・太田哲三両先生の還暦記念論文集である『財務監査論』において発表されたことから見ても、岩田氏の中で本論文が特別な位置を占めていることは想像に難くない。いずれにしても、この「企業会計における会計士監査の意味」は岩田氏の想定する会計士監査の本質的性格を決定づけるきわめて重要な論文である。

「企業会計における会計士監査の意味」では、まず、会計の本質的特徴が「計算と事実の照合」にあるとすれば、企業会計の本来の構造は財産法と損益法の二元的利潤計算構造となるという「企業会計の構造」における論理が確認され、そのことから、企業会計の本来の計算過程は次の①から⑤のようなものと

なるとされる (これは図表1を具体的な手順で示したものである)。

- ① 損益法の原理に基づいて計算上の貸借対照表を作成し、計算上の利潤を算定する。
- ② 財産法の原理に基づいて事実上の貸借対照表を作成し、事実上の利潤を算定する。
- ③ 計算上の利潤と事実上の利潤とを照合して、一致していればそこで企業会計は完結する。
- ④ 両者の間に差異がある場合には、利潤差異分析表を作成して個別的な差異について分析する。
- ⑤ 追加的な収益・費用の計上を行なってはじめて企業会計が完結する。

企業会計の構造が財産法と損益法の二元的利潤計算であるとするならば、具体的な計算過程としてはこのような手順をとらなければならないわけであるが、現実の企業会計はそのような計算過程にはなっていない。その理由について、岩田氏はふたつの原因をあげている (同上論文, 7-8頁)。ひとつめは、企業会計が一般に複式簿記を採用し、決算整理の過程についても二重記入を行なうために、「計算と事実の照合」が背後に隠れてしまい、利潤差異分析が表面にあらわれなくなってしまうことであり、ふたつめは、実際上の困難ないし技術上の便宜から、資産負債のすべての項目について財産法の手続と損益法の手続が併用されているわけではないことである⁹⁾。

9) ひとつめの点は、厳密には、企業会計が財産法と損益法の結合した二元的利潤計算構造であるという基本的認識を妨げていた原因にあたるもので、ふたつめの点のように、財産法と損益法の実質的な結合を妨げている原因とは考えにくい。したがって、このふたつの原因を並列的にあげるのは誤解を招くものであるばかりか、不適切ですらある。しかし、ここではそのことも含めて「企業会計における会計士監査の意味」の時点で岩田氏がそのように説明していたことのみを指摘するに留める。

このことを歴史的に眺めると、「次第に財産法の処理が縮小脱落して損益法の取扱が拡大し精密化しつつある」 (同上論文, 8-9頁) という傾向があることが認められる。つまり、今日の企業会計はその本質的動向として損益法的性格を次第に濃厚に帯びつつあると見られる。

しかしながら、このように企業会計が損益法に一元化することがその本質的動向であることを認めるとすると、企業会計の信頼性が何によって保証されるのかを明らかにしなければならなかった。それができなければ、「計算と事実の照合」を根本とした財産法と損益法の二元的利潤計算の理論すら崩壊するおそれがあった。つまり、「損益法一元化が企業会計の必然的運命であると認めることは、計算と事実の照合が会計の本質的特徴でないことを認めるに等しい」 (同上論文, 11頁) というのである。

そこで、岩田氏はその答えに非常に悩むのであるが、結局、氏は「計算と事実の照合が会計の本質的要求である以上、今日の企業会計といえども全くこれを無視しうるはずがない」 (同上論文, 12頁) という前提を立て、その上で、「現実の会計実務は如何なる仕方、この欠くところを補っているか」 (同上論文, 12頁) と問題設定を変更することによって、これを解決しようとした。

そこで、岩田氏が出した結論は、「損益法を主体とする今日の企業会計はその帳簿記録を会計士に監査せしめることによって、自ら省略した財産法を補充していた」 (同上論文, 12頁) というものであった。そのような結論を支えるのは、監査手続に対する次のような捉え方である。すなわち、「会計士の監査手続の主なるものは、実査といい、確認といい、立会といい、質問といい、すべて可能なるかぎり帳簿から離れて独立に事実を確かめ、帳簿記録の信頼性を立証し、あるいは帳簿を修正して事実符合せしめることである」 (同上論文, 12頁) という捉え方である。

つまり、会計士の監査手続たる実査・確認

等は、帳簿から離れて独立に事実を確かめる手続であるという意味で、財産法の計算の一部であり（②にあたる）、しかも場合によっては、帳簿を修正して事実符合せしめる手続であるという意味で、この手続を行なうことにより「計算と事実の照合」を完遂するものである（③・④・⑤にあたる）。

このように、損益法と財産法とが組み合わさった二元的利潤計算を本来の姿として思い描き、そのうち損益法のみ一元化する傾向を認めるとすれば、財産法はいかなる仕方で補完されているのかが問題となるという論理展開も直観的には必然性があるように受け取られるかもしれない。しかし、このような論理展開は、まず第一に、企業会計の本来の構造は財産法と損益法の二元的利潤計算であるということを前提としており、さらに第二に、現実の企業会計が確かに損益法に一元化していると考えられ、かつ、岩田氏のいう意味での「計算と事実の照合」がどこかでなされるはずである（つまり、財産法が欠けている）ということを前提としていることに留意しておかなければならない。このことは岩田氏の監査理論を理解する上で非常に重要な点になるのであるが、この点については後段で詳述する。

このような論理展開をひとまず認めたとしても、会計士監査制度が欠けた財産法を補完していると観念することは、論理的に考えて、必ずしも必然性があることではない。何となれば、そこには、ほかではない会計士監査が財産法を担わなければならない積極的な理由が見当たらないからである。にもかかわらず、会計士監査制度が欠けた財産法を補完しているという論理は、この結論をもってこなればこれまでのすべての理論を根底から崩してしまうかもしれないと考えられたという意味で、その直観的な突飛さとは裏腹に、岩田理論にとっては文字どおりの生命線であったともいえる。いずれにしても、岩田氏はこのように半ば追い込まれる形で、企業会計におけ

る会計士監査の性格を決定づけたのである。

2 監査手続を会計手続とする論理

会計の本質的特徴を「計算と事実の照合」と見るかぎり、企業会計の本然的な構造は財産法と損益法とが結合した二元的な構造となるはずであるが、損益法に一元化しつつある今日の企業会計においては、会計士監査が財産法を担うという理論的役割を担っていると解釈せざるをえないというのが、岩田氏の到達した結論であった。しかしながら、会計士監査が財産法を補完しているという結論そのものは論理必然的に導かれるものとは言い難い。それでは、なぜ岩田氏はそのような着想を抱いたのであろうか。その問いに対する直接的な答えは、「企業会計における会計士監査の意味」の三年後に発表された「アメリカ的監査手続への反省」（昭和28年）の中に見つけることができる。

「アメリカ的監査手続への反省」は、もともとは、『財務諸表の検査（Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants）』等々に示されているようなアメリカ的監査手続（所謂貸借対照表監査の監査手続を示したもので、具体的な手続としては実査、立会、確認、質問の手続を指す）の暗黙の前提となっているある事情を明らかにすることを通じて、監査基準を設定する側の見地から我が国の監査基準（具体的には、当時存在していた監査実施準則）の在り方について再考する余地があることを示したものである。しかしながら、岩田氏は、アメリカ的監査手続の前提となっている事情を解明していく過程において、先の「企業会計における会計士監査の意味」において示された、会計士監査が財産法を担うという論理を支えるある独特な考え方を示している。そこで、本節では、岩田氏がアメリカ的監査手続の前提となっている事情を解明する過程の中から、なぜ会計士監査が財産法を担っているという解釈をしたのかを探り、さらに、そのように会計士監査を規定することによって、会計士監査

の具体的な手順がいかなるものになるのかを見ておきたい。

まず、岩田氏によれば、アメリカ的監査手続における「実査とか、立会とか、確認または質問等の主なる手続は、要するに、期末における資産負債の実際の事実を確かめて、帳簿上の残高を照合調整するということにはほかならない」(岩田巖 [1953]「アメリカ的監査手続への反省」, 昭和28年, 『会計士監査』, 57頁)とされる¹⁰⁾。

そもそも、岩田氏にとっては、「計算の結果と実際の事実を照合調整するということは会計の本質的特徴である」(同上論文, 57頁)から、「帳簿からはなれて、実物または事実をつかみ、これを帳簿と突合せて、喰違いを修正し、計算を事実と合せるということは、可能なるかぎり一切の項目について行わすべき」(同上論文, 58頁)ことである。かかる「計算と事実の照合」は、現金のように、項目によってはごく頻繁に行なわれるが、多くの項目の場合にはかく行なわれない。しかしそれでも、少なくとも決算に際してはできるかぎり実施されるべきものである。要するに、「実際の事実を確かめて帳簿と照合調整する手続は決算手続の重要な一部なのである」(同上論文, 58頁)。

したがって、会計士の行なう実査、立会、確認、質問の手続は、決算手続の一部であるということになる。つまり、岩田氏は、アメ

リカの監査手続の典型たる実査、立会、確認等の手続は、本質的には、監査手続である前に、期末における実際の事実を確かめて帳簿の記録をこれにあわせて修正するところの決算手続の一部であるというのである。

ところで、なぜ、実査、立会、確認その他の手続が本来会社の行なうべき決算手続の一部であるのにもかかわらず、会計士が監査手続としてこれらを実施するのかというと、岩田氏によれば、それは「会社が決算に際してこの種の手続を自から行わないからにはほかならない」(同上論文, 59頁)。すなわち「この種の監査手続を実施するのは会計士が会社に代って決算を行う場合が予定されている」(同上論文, 59頁)というのである。このような説明から、岩田氏が「決算代理」から着想を得て、前節のような会計士監査が財産法を補完しているという結論を導いたことが推察される。

このように、財務諸表監査という形で会計士により決算代理が行なわれてきた事情こそがアメリカ的監査手続の前提条件である。しかしながら、一方で、岩田氏はこのような事情がよりよくあてはまるのはアメリカのように「決算代理」が慣行化している場合であって、そうではない我が国の場合にはあてはまらないのであって、その意味でアメリカ的監査手続を我が国の監査実施準則にそのまま規定するのは不適切であったのではないかという指摘をしている。

決算を行う場合、資産負債の単純な帳簿残高を基とせず、会社自から実査、確認その他の手続により、実際の事実を、インターナル・コントロールの原理に従って確かめ、帳簿残高の修正を行っているとするれば、会計士が別にあらためて同じことを繰返す必要があるかどうか。……もし、必要があるとするれば、おそらくその理由は、会社のやり方が粗雑であり、不完全であって、専門家として信頼しえないからであろう。とすれば、まず、会計士は会社の行った結果

10) ここで規定されている監査手続は、実査、立会、確認、質問のごとき個別監査手続であり、計算突合、証憑突合、帳簿突合のような一般監査手続は、とりあえずのところ想定されていない。これには、個別監査手続の重要性を強調しなければならなかった別の事情があったのではないかと推察される。というのは、「初度監査」(昭和26年7月1日以降に開始される事業年度の初年度に行なわれた会計制度監査)では、個別監査手続について規定されておらず、「次年度監査」においても「実施可能な場合には、実査、確認又は立会の監査手続をも併せ行うものとする」と条件付きで規定されていたにすぎなかった。このような状況で、個別監査手続のもつ実質的な重要性について啓蒙する必要があるが、岩田氏にはあったのだろう。

が信頼しうるかどうかを確かめてかかる必要がある。その上で自から独立に行うか否かが決めらるべきである（同上論文、66頁）。

つまり、会社自らがすでに決算手続として実際の事実を確認して帳簿残高の修正を行なっている場合には、会計士は、いったんそれが専門家として信頼しうるか否かを判断した上で、信頼しえないのであれば、監査手続として実際の事実を確認してあらためて帳簿残高の修正を行なわなければならないし、逆に信頼しうるのであれば、そういった監査手続を行なわなくともよい。このように、特定の科目について実査、確認等の手続を選択するかどうかは、会社の行なった決算手続（実査、確認その他）が信頼しうるかどうかにかかわってくるので、はじめからどれどれの監査手続を行なわなければならないと規定しておくことはできないということである¹¹⁾。

ところで、「アメリカ的監査手続への反省」において示された岩田氏のそもそもの問題意識は、アメリカで行なわれていたような「決算代理」がほとんど行なわれていない我が国の大会社を想定した場合、「決算代理」を前提として成立しているようなアメリカ的監査手続を監査実施準則においてそのまま強制すべきであろうかということにあった。しかし、ここで注目したいのは、岩田氏の最終的な主張そのものではなく、この結論を導くにあたって用いられた監査手続に対する岩田氏の考

え方である。

ただ、こうした岩田氏の考え方が「企業会計における会計士監査の意味」と「アメリカ的監査手続への反省」とで一貫していないと見る向きもある。江村稔氏は、「（「アメリカ的監査手続への反省」で、岩田氏は、）会社は決算を行わず、会計士が代理するからこそ、計算と事実の照合が監査手続となると説明された……。かかる論拠から、岩田教授は我が国の監査手続の再検討の必要を説かれているのであるが、これは岩田氏の監査理論における一つの修正と見ることが出来る」（江村稔[1955]「監査機能の本質」『企業会計』第7巻第6号、昭和30年、82-83頁）と指摘している。つまり、江村氏は、会社は決算を行わず、会計士が代理するから計算と事実の照合が監査手続となるにすぎず、会社が自ら決算を行なっている場合には、計算と事実の照合が監査手続とはならない、それゆえに、会計士監査が財産法を担うという「企業会計における会計士監査の意味」における論理はここで修正されていると見ているようである。

しかしながら、どの状態までを財産法を担っていると理解するかは定義の問題でもあるので、ここで、岩田氏は会計士監査が財産法を担っているという論理で一貫していると言い切ることはできないが、少なくとも、会計士による実査・確認等の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方で岩田氏が一貫しているのは確かである¹²⁾。この点については、V章において詳しく述べる。

ここでは、とりあえず、岩田氏の監査理論を流れる底流として、会計士による実査・確認等の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方があるとして、そこ

11) 整理すると、会計士が具体的に何をすべきかは、「会社の方で形式的には少なくとも正規の決算手続を一切行っているかどうか、これが実質的に信頼しうるかどうかによって変ってくる」（岩田巖・前掲論文[1953]、67頁）ので画一的な形式では定式化できないということである。つまり、岩田氏は、まず会社自身が実際の事実を確かめて帳簿残高の修正を行なっているか否かを第一の判断規準として、さらに、行なっている場合でもそれが実質的に信頼しうるか否かを第二の判断規準として、監査手続の選択適用に関する基準の在り方について説明しているのである。

12) 実査、確認その他の監査手続が本来は会計手続（決算手続）であるという説明は、「企業会計における会計士監査の意味」以降の論文でも明示されている。例えば、岩田巖・前掲論文[1953]、57-58頁や岩田巖[1954b]「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」『会計士監査』、249-250頁などがそうである。

から想定される会計士監査の具体的な手順を明らかにしておくこととしたい。なお、具体的手順は、すでに見た「アメリカ的監査手続への反省」における岩田氏の説明から概略はほぼ導出することができるが、「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」(昭和29年)において、より具体的に説明されている箇所があるので、そちらも参照しながら、会社が自ら実査・確認等の手続を行なっている場合の会計士監査の具体的手順を示していきたい。すなわち、「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」には、次のような説明がある。

実査とか確認とかいうような手続を期末在高について会計手続として会社の経理部がすでに行っている場合、或いは内部監査係がそういう手続をすでに行っている場合には会計士は同じことをダブってやる必要はないと思うのである。……ダブってやらないとすれば、会計士はいったいどのようなことをするのかというと、会社がこの種の手続を実施した際に作成した資料を見せて貰ってこれをテストすればよい。それからこういう手続を実施した際の実施の仕方がインターナル・コントロールの原則に合っているかいけないか、これが会計士として信頼できるかどうかを確かめるのである(岩田巖 [1954b]「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」, 昭和29年,『会計士監査』, 246頁)。

つまり、期末在高についてすでに会社の方で実査、確認の手続を行なっている場合には、会計士は、実査、確認の手続を実施した際に作成した資料を見てこれをテストすればよい。それから実査、確認の手続を実施した際の実施の仕方を調査すればよいというのである。

その一例として、当座預金の場合について説明されている(同上論文, 246-247頁)。そもそも、当座預金勘定の帳簿残高が期末の実

際在高を示しているかどうかを確かめるためには、おおよそ次のような確認の手続を行わなければならない。まず、銀行に確認を求め残高証明書入手して、残高証明書に記載された金額と当座預金勘定の帳簿残高とを突き合わせてみる。そこで見つかった差異については、銀行勘定照合表を作成してその内容を分析し、食い違いの部分については小切手帳の控えやその他の資料によってこれを確かめてみる。もし、帳簿残高とその過程で確認された実際在高との間に乖離があれば、当然、それに応じて、帳簿残高の修正を行なう。

当座預金の期末在高について、こういった確認の手続を、経理部でも内部監査係でもよいが、会社の方ですで行なっている場合には、会計士は、会社が銀行勘定照合表をインターナル・コントロールの基準に合うようなやり方で作成しているかどうか(例えば、預金の出納担当以外の者がやっているか)を調査すればよい。それから会社の方で作成した銀行勘定照合表を出してもらい、それに会社が入手した資料を求めて銀行勘定照合表の検算を行ない、これに間違いのないことを確かめてみる。これはテストでよい。しかし、もし、銀行勘定照合表の計算が非常に間違えているとか、その食い違いを立証する資料がないとか、照合のやり方が非常に杜撰であるとかいう理由から信頼できないとわかった場合には、もう一度会計士自らが確認の手続を行わなければならない。

このように、資産負債の期末在高についてすでに会社の方で実査、確認の手続を行なっている場合には、会計士は、まず、会社が実査、確認の手続を実施した際に作成した資料とそれらの手続を実施した際の実施の仕方を調査して、会社の行なった結果が信頼しうるかどうかを確かめる。その上で、信頼しうるとわかった場合には、それだけでよいが、信頼しえないとわかった場合には、会計士は自ら実査、確認の手続を行なって、帳簿残高を修正しなければならない。これが会計士監査の具体的手順である。

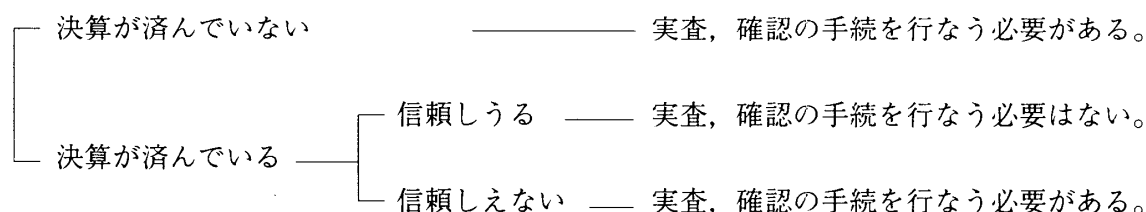
このような会計士監査の具体的手順は大きくふたつの部分に分けて考えることが可能である。会社が実施した実査、確認の手続を調査してその結果が信頼しうるかどうかを確かめる手続と、それが信頼しえないとわかった場合に独自に実施される実査、確認の手続である。これをそれぞれ会社の行なった結果が信頼しうるかどうかを確かめる手続と信頼しえない場合にその結果を修正する手続として理解するとすれば、岩田氏の想定する会計士監査の素性が明らかになる。すなわち、一般的には、会社の行なった結果が信頼しうるかどうかを確かめる手続の方を会計士監査の主要な要素として理解し、信頼しえない場合にその結果を修正する手続の方はほとんど重視しないのに対して、岩田氏の場合には、信頼しえない場合にその結果を修正する手続を相当程度重視しているようである。

このように、岩田氏が、信頼しえない場合にその結果を修正する手続の部分重視しているという点は、氏の監査理論を理解するにあたって、決定的な点である。それにもかかわらず、この点に対する明確な認識はほとんどなかったと言ってよい。かかる岩田氏の会計士監査に対する捉え方をわかりにくくしているのには、岩田氏の説明の仕方そのものにも原因があるかもしれない。岩田氏には何の非もないが、会計士監査の具体的手順を引き出したふたつの論文では、いずれも、会社の方で実査、確認の手続を行なって帳簿残高を修正している場合には、会計士は実査、確認の手続を「省略しうる」あるいは「ダブって

やる必要がない」ことを強調する説明の仕方になっている。そのような説明からすれば、信頼しえない場合にその結果を修正する手続の部分重視していることが見えにくくなっているとしても不思議ではない。

しかし、そういった説明をする際に用いられた論理にあらためて注目すると、必ずしもそうではないことがわかる。図表3は、説明の基礎となった論理を示すために、簡単に場合分けをしたものである。二段目の「実査、確認の手続を行なう必要はない」というのは、会社がすでにやっているのだから、同じことを繰り返すのは無駄であるという意味である。つまり、信頼しうる場合に会計士が実査、確認の手続を行なっても、結局のところ会社が行なった場合と同じ結果になるはずだから、やるだけ無駄であるということである。逆に、信頼しえない場合に会計士が実査、確認の手続を行なうならば、会社が行なった場合とは異なった結果になるはずである。それを見越して、三段目では、「実査、確認の手続を行なう必要がある」とされているわけである。なぜ、岩田氏がここまで実査、確認の手続を行なう必要があるか否かにこだわるのかと言えば、実査、確認の手続が実際在高の確認だけではなく帳簿残高の修正を不可欠の要素として含んでいることを強調しているからにはほかならない。そのかぎりでは、会計士が実査、確認の手続を行なっているということは会計士監査が財産法を担っているということの意味するものとして理解することができるのである。次節では、このように帳簿残高

図表3



の修正を強調する理由についてもう少し違った側面から論及してみたいと思う。

3 会計士監査の指導性との関係

すでに見たとおり、岩田氏は、「企業会計における会計士監査の意味」において、会計士監査が財産法を担っているとの結論を示したが、「アメリカ的監査手続への反省」における説明から推察するかぎり、その着想はアメリカにおける「決算代理」から得られたもののようである。つまり、アメリカにおける財務諸表監査が、多くの場合、決算が済んでいない、したがって元帳もまだ締切られていないところから開始され、会計士が会社に代って決算整理事項を探し、これに基づいて帳簿残高の修正が提案されるという形で行なわれていたという事実に基づいている。

それでは、なぜアメリカにおける財務諸表監査はそのような形で行なわれていたのだろうか。岩田氏によれば、アメリカにおいて、決算が済んでいない段階から会計士が財務諸表監査を始めるようになったのは、単純に、会社の内部に決算手続を行なうことができる人材がいなかったというよりは、もっと違った理由からである。岩田氏は、「企業会計における会計士監査の意味」の直後に発表された「財務諸表は誰が作るものか・誰のものか」(昭和25年)において、本来会社が作成すべき財務諸表を会計士が代って作るようになった事情について触れて、次のような説明をしている。

監査ということが単に会計の正否乃至当否を批判することだけに留るならば、帳簿が締切られ、財務諸表が作成されてから監査を始めても差支あるまい。……だが会計士監査は、単に批評するばかりでなく、忠言勧告も併せて行うものである。悪いところがあれば訂正を勧告して修正せしめるのである。会計士監査においては監査人は被監査会社と対立的立場にたつものではない。むしろ会社と同じ側に立って財務諸表

の信頼性を高めるために協力するものである(岩田巖 [1950b]「財務諸表は誰が作るものか・誰のものか」, 昭和25年,『会計士監査』, 25頁)。

このように、会計士監査の本質はその批判性のみにあるのではなく指導性にもあることから、会社の行なった会計手続に不正不当の個所を発見した場合には、会計士(監査人)は、訂正を勧告して、修正させるように指導すべきであるが、そのためには、帳簿が締切られ、財務諸表が作成されてから監査を始めると都合がよいというわけである。つまり、アメリカにおいて、まだ決算が済んでいない段階から会計士が監査を始めるのは、監査の結果、会計士として訂正を勧告すべきところがあったときに、これを修正する余地を残しておくためであるというのである。

そして、決算が済んでいない段階から会計士監査が始まっているというアメリカ的事情を根拠にして、岩田氏は、我が国の会計士監査に対しても、その指導性を強調する啓蒙的説明を行なうのである¹³⁾。そこでは、会計士は、会社の行なった決算整理のやり方に妥当でないところを発見したとすると、その指導性をいかに発揮し、会社への助言勧告を行ない、会社がその勧告を受け入れて帳簿残高の修正を行なうようにしむけなければならないとされる。このように、岩田氏は、会計士監査の指導性を強調するにあたって、会計士による帳簿残高の修正の場面に焦点を当てた説明を行なっているのである¹⁴⁾。

しかし、会計士には会社に対して訂正を助言勧告するしか権限が与えられていないた

13) 例えば、岩田巖 [1950c]「監査基準の目標—監査を受ける人々のために—」『会計士監査』, 147-150頁, 岩田巖 [1952]「財務監査における公認会計士の役割」『会計士監査』, 9-15頁などである。

14) 本来、会計士監査の指導性は、会社の行なった実査、確認等の手続(決算手続)の結果を訂正することだけに関係しているわけではない。

め、会社が訂正することを拒否した場合には、会計士は訂正を強制することはできないので、實際上、会計士の勧告に基づく帳簿残高の修正はなされない。その場合には、少なくともその部分は会計士が信頼しうると認められないもののまま財務諸表が作成・公表されることになるが、この部分を考慮したものが監査報告書につける免責条件（qualification）である（岩田巖 [1952]「財務監査における公認会計士の役割」, 昭和27年,『会計士監査』, 12-15頁）。

ただ、岩田氏の立場は、むしろ会計士監査はその指導的機能を果たして、会社は会計士とともに信頼しうる財務諸表を作成するように協力していくべきであるというものであるから、そういう状況よりも実際の監査において会社が訂正を拒否しない、ないし、拒否しえない監査環境を醸成すべきであると考えているのかもしれない。いずれにしても、岩田氏の場合、会計士監査の指導性を強調するために、少し特異な理屈づけをしていることは確かである。

それでは、なぜ、会計士が会社とともに財務諸表を作成していくことを想定するような会計士監査の指導性を強調しようと考えたのだろうか。すでに触れたように、このような意味での指導性が現実性をもっていたのはアメリカにおける監査事情であった。岩田氏がかつて、アメリカ監査の特徴は「与信者のための監査」という側面だけではなくむしろ「経営者のための監査」という側面にあると指摘したことがある¹⁵⁾。岩田氏は、アメリカ監査を我が国の会計士監査に移植するにあたって、この「経営者のための監査」という側面をどうにか強調したかったようである。

米国の株式会社強制監査制度は、在来の計理指導的な『経営者のための監査』を基盤として設定せられたるものに有之、か

のクロイゲル事件ならびにマクケスン・ロビンス事件を契機として、計理批判的な『投資家のための監査』が特に強調せられたる事実も、米国在来の伝統を看過しては、到底その真意を捉え得ざるべく、……SECの『投資家のための計理批判としての監査』は伝統的な『経営者のための計理指導としての監査』を無言の前提として成立したるものなるべく、クロイゲル事件やマクケスン・ロビンス事件に刺戟されて、SECが『計理批判としての監査』を特に強調したるは、『計理指導としての監査』を無視軽視したる結果にはあらずして、むしろ当然すぎるほど当然のことなれば、敢えて言及するの必要を感じざりしためと存ぜざれ候（岩田巖 [1951]「経理指導と経理批判」, 昭和26年,『会計士監査』, 4頁）。

そして、「『経営者のための監査』の伝統なきわが国においては、会計士監査の計理指導的性格は如何に強調するといえども強調しすぎることはこれなかるべく……候」（同上論文, 5頁）と締められている。このように、岩田氏は「投資家のための監査」として導入される我が国の会計士監査においても、その根底にある「経営者のための監査」を軽視するべきではないと指摘するのである。そこでは「経営者のための監査」は「計理指導としての監査」として捉えられている。おそらく、会計士監査の指導性の淵源はアメリカ監査に息づいてきた「経営者のための監査」にあるとしているのである。

このように、岩田氏をして監査理論に関する研究に向かわせしめた論文「監査論の発展」の時代から岩田氏が重視し続けてきた、アメリカ監査における「経営者のための監査」が「計理指導としての監査」と結びつけられて、最終的に、岩田氏が会計士による帳簿残高の修正に焦点を当てる、おそらく重要な契機になったのではないかと筆者は考えている。

15) 岩田巖 [1940]「監査論の発展」『一橋論叢』第6巻第4号, 昭和15年。

Ⅳ 「財産法」を担う会計士監査の本質的特徴

前章においては、会計士が財務諸表監査にあたっている実査、確認その他の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方を基礎として、岩田氏が会計士監査（財務諸表監査）を具体的にどのような手順として捉えているかを明らかにしようとした。

そこで明らかにされた会計士監査の具体的手順は、次のようなものである。資産負債の期末在高についてすでに会社の方で実査、確認の手続を行なっている場合には、会計士は、まず、会社の実査、確認の手続を実施した際に作成した資料とそれらの手続を実施した際の実施の仕方を調査して、会社の行なった結果が信頼しうるかどうかを確かめる。その上で、信頼しうるとわかった場合には、それだけでよいが、信頼しえないとわかった場合には、会計士は自ら実査、確認の手続を行なって、帳簿残高を修正しなければならない。

このように、会社の方ですでに実査、確認の手続を行なっている場合には、それが信頼しうるかどうかによって、会計士が自ら実査、確認の手続を行なって帳簿残高を修正すべきかどうかが決まるのであるが、つまり、会計士が会社の行なった結果が信頼しうるかどうかを確かめる手続を実施してはじめて、会計士自ら実査、確認の手続を行なって帳簿残高を修正すべきかが決まるということは、会計士が監査を済ませなければ、会社の最終的な帳簿残高が確定しないことを意味する。したがって、会計士監査が行なわれなければ、企業会計そのものが完了しない、逆に言えば、企業会計は会計士監査をもって完了するという構造をとることになる。このように、会計士監査が行なわれなければ、企業会計そのものが完了しないという意味で、岩田氏の理論においては、会計と監査とが一体をなすと捉えられている。

しかし、このような岩田氏の監査理論については、すでに山榊忠恕氏が「会計と監査と

が、なんらかの意味で一体をなすという指摘自体は正しいにせよ、その一体が、会計から離別された財産法の計理を監査が補うという意味での一体であるかぎり、その場合の監査手続たるや、実は会計処理手続の一部にほかならず、監査手続とまでは見做しえないのではなかろうか？ つまり、会計が排除したものを外部監査が別個に追加するという意味であれば、それは、吟味・検証でなく、分担・補充にほかならないのではあるまいか？」（山榊忠恕 [1971]『近代監査論』、昭和46年、43頁。傍点は引用者による。）と指摘している。

ここでの問題の核心は、会計士が期末在高について行なうところの実査、確認その他の手続を決算手続の一部であると捉えた場合、本来そのような手続を監査手続と呼ぶことができるのかという点にある。かかる山榊氏の指摘は、岩田氏が実査、確認その他の手続をそのようなものとして捉えるに至るまでの論理展開の独特さを浮かび上がらせるのに充分である。前章において示したように、実査、確認その他の手続を決算手続の一部であるとして理解することは、元を辿れば、二元的利潤計算構造論をどうにか貫徹したいという会計理論の側の要請から生まれたものであった。会計士監査が欠けた財産法を担うという論理を採用するということは、会計士監査の理論的意味を財産法の計算という企業会計の枠内において見出すことを意味している。その意味で、岩田氏が示したのは、論文の題名どおり、企業会計における会計士監査の意味であった。一般的には、吟味・検証される対象を取り扱うのが企業会計であり、吟味・検証する行為を取り扱うのが会計士監査であるという関係で捉えられる。そのような捉え方からすれば、会計士監査が欠けた財産法を担っているという説明だけでは、会計士監査は企業会計の次元には定義されても監査の次元には定義されないことになる。このこと自体は、岩田氏の論理展開そのもののしからしめるところであった。

しかし、実査、確認その他の手続に対して岩田氏のような捉え方をするからとは言っても、実査、確認その他の手続による帳簿残高の修正が分担・補充であるだけでなく吟味・検証でもあると見なすことがまったく不可能というわけでもない。言い方を換えれば、これらの手続を決算手続でもあるが監査手続でもあると説明することは一応可能である。そもそも、監査を行なう会計士の立場からすると、会計士自身が実査、確認その他の手続により実際在高を確認して帳簿残高の修正を行なうのであれば、その結果についてはこれほど信頼できるものはない。そう考えれば、会計士自身が実査、確認その他の手続により帳簿残高の修正を行なうということは、会社の決算（企業会計）を完成させるものであると同時に、会社の決算（企業会計）の妥当性について検証し、場合によっては修正を加え、決算の結果が信頼しうるものになることを保証するものであると理解できないこともない。そのかぎりにおいて、実査、確認その他の手続は、分担・補充であると同時に吟味・検証でもありうる。

岩田氏の本意からすれば、おそらくそのように解しておいたほうがよいだろう。例えば、岩田氏の「監査証明書は財務諸表が財政状態と経営成績の表現として信頼しうるものになること、またはどの程度まで信頼しうるものであるかを外部の利害関係者に対して会計士が責任を以て保証する手段である」（岩田巖[1949]「公認会計士の財務分析」『産業経理』第9巻第1号、昭和24年、17頁。傍点は引用者による。）という説明はその辺りのことをあらわしている¹⁶⁾。つまり、岩田氏において、会計士による財務諸表監査は、監査を通じて財務諸表が信頼しうるものとなることを保証するものとして理解されているのである。

ただし、そのように理解するにしても、会

計士の監査手続たる実査・確認等の手続が企業会計を完成させるものであるいじょう、そこで言うところの財務諸表監査は、少なくとも、すでに完成している企業会計に対する検証という位置関係にはない。そのこと自体は、岩田氏自身はつきり認識しているし、あえてそう理解しているという側面もある。

率直にいえば、監査人は会社会計の一部を担当するのであって、監査という手続は監査人が依頼人に勧告すべき決算整理資料を求めることであるといっても敢えて過言ではない。監査というと、すでにでき上った決算の結果を批判し、その正否を報告するもののごとく解釈されがちであるが、他の種類の監査はいざ知らず、会計士監査は決してそんな対立的なものではない（岩田巖[1950c]「監査基準の一目標」、昭和25年、『会計士監査』、148頁）。

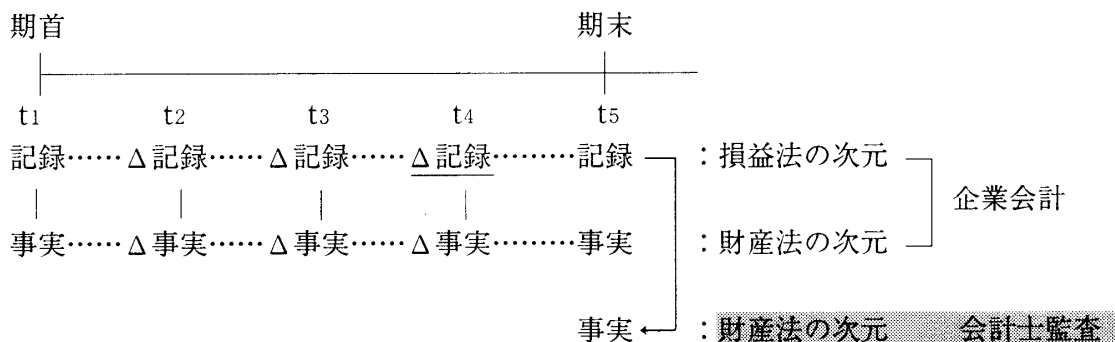
しかし、そのように理解する結果として、会計士監査は、一応、会社の決算（企業会計）の妥当性について検証していると見なされているから監査の次元に片足を入れているものの、もう一方の片足は、会計士監査が会社の決算にもはや抜き難いほどに関与しているため、企業会計の次元にこれを置いていると見られざるをえない。しかも、この説明の後段部分からも推察されるような、会計士監査が被監査会社との協力的な関係をもって行なわれるべきであるという啓蒙的な主張はまさにこのような会計士監査観を基になされているのである。

いずれにしても、岩田氏の想定する会計士監査は、少なからず企業会計寄りに規定されたものであるが、結局、これは会計士による実査、確認その他の手続を決算手続の一部であるとしたところから来ている。したがって、岩田氏の監査理論を理解する上で鍵になるのは会計士による実査、確認その他の手続を決算手続の一部であるとする理解なのである。図表4を見ていただきたい。図表4は図表2

16) なお、ここで監査証明書と言っているのは、当時のアメリカでの呼び方に合わせたもので、ここでは現在言うところの監査報告書のことを指していると考えてよい。

に一部修正を加えたものであるが、すでにⅡ章で見たように、岩田氏においては、それまでの記録の洩れを修正するために、期末時点 t_5 において、企業会計上、実査、確認その他の手続により事実を確認して、記録を事実

図表 4



さらに、ここまで見てきたところの岩田氏の監査理論を、我が国の監査学説史というもう少し広い視野で位置づけてみたい。鳥羽至英氏は、江村稔氏の監査理論についてであるが、「江村教授においては、監査人の認識 (立証) の対象はあくまでも経営者の会計的言明 (財務諸表) そのものであり、それを監査人の立場で捉え直した監査上の言明 (適正表示命題) ではない」と断じて、「監査人の立証の対象が経営者の言明そのものであるか、それとも、経営者の言明を監査人の立場で捉え直したものであるかは、きわめて重要な理論的分岐点である」(鳥羽至英 [1999a] 「江村稔教授の財務諸表監査理論」、『企業会計』第51巻第12号、平成11年、60頁) という非常に重要な指摘をしている。

岩田氏の監査理論の場合、ここで言う立証にあたるのかすら問題となるものの、本質的には、この指摘は岩田氏の監査理論に対してもあてはまると考えられる。つまり、岩田氏のいう会計士監査がすでに説明したような意味で立証を行っていると見なすとしても、そこで会計士 (監査人) が立証しようとしているのはあくまでも経営者の会計的言明 (財

務諸表) でしかない。もっと特定すれば、資産負債の期末在高でしかない¹⁷⁾。

現代監査理論においては、監査人は経営者の会計的言明をそのまま立証の対象とするとは理解されない。そうではなく、その会計的言明を監査人の側で再構成し、立証が可能な命題の形式に捉え直して、それを立証の対象とすると理解される。ましてや、経営者の会計的言明たる財務諸表の作成過程にまで入り込むものとして会計士監査の役割が捉えられることはない。

現代監査理論においては、監査人は経営者の会計的言明をそのまま立証の対象とするとは理解されない。そうではなく、その会計的言明を監査人の側で再構成し、立証が可能な命題の形式に捉え直して、それを立証の対象とすると理解される。ましてや、経営者の会計的言明たる財務諸表の作成過程にまで入り込むものとして会計士監査の役割が捉えられることはない。

そのような意味にかぎって言えば、鳥羽氏の指摘するように、岩田氏の監査理論も、江村氏の監査理論と同様に、現代監査理論に至るまでのまだ過渡的な時代の監査理論であったことは間違いないことである¹⁸⁾。確かに、江村氏の監査理論も、岩田氏の監査理論も、監査人の立証の対象の論理階層を経営者の会

17) 久保田音二郎氏は、岩田氏の著書『会計士監査』に対する書評 (『国民経済雑誌』第51巻第4号、昭和30年) のなかで、岩田氏の監査理論においては資本金や剰余金に対する監査 (手続) がどういったものになるのかが問題になると示唆している。この点は岩田氏の監査理論にとって本質的な意味をもった問題であると思われる。

計的言明のレベルに置いていたという意味で、「前」現代的な監査理論であったと言えるかもしれない。だが、そうなった原因は、本当に、鳥羽氏の指摘するように¹⁸⁾、岩田氏や江村氏が会計学者の視点から監査理論を構築しようとしたことにあるのであろうか。

いずれにしても、本稿が岩田氏の監査理論を取り上げたのは、岩田氏の監査理論の本質的特徴を明らかにするためであるが、その過程で、会計と監査との関係、さらに会計理論と監査理論との関係を掘り下げて考察するためでもある。監査理論が会計理論と完全に独立してひとつの学問として存在しているのだとしても、会計理論との関係がどのようなものであるかを考えることは当然意味のあることである。

本章までで、一応、岩田氏の監査理論の本質的特徴を明らかにしてきたつもりであるが、岩田氏における会計理論と監査理論の関係をより正確に捉えるためには、まだ少し検討すべき問題が残されている。次章ではこの残された問題について考察することになる。

V 岩田氏の監査理論の全体像

1 残された部分と江村氏の監査理論

Ⅲ章では、会計士による実査、確認その他の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする立場にたって会計士監査（財務諸表監査）というものを構成した場合、会計士監査が具体的にどのような手順をとるもの

としてあらわれるかを明らかにし、さらに、続くⅣ章では、このように組み立てられた岩田氏の監査理論の本質的特徴について考察した。

しかしながら、岩田氏の監査理論の本質的特徴を見出すためにこれまで筆者の用いてきた方法は方法論的に見て非常に危険な方法であると言わざるをえない。すなわち、会計士監査が財産法の計算を担うということを唯一の切り口として岩田氏の監査理論の本質を理解しようとするような方法は不十分で、ともすれば危険きわまりない方法である。すでに見たように、会計士監査が財産法を担う役割を果たしていると岩田氏が理解したのは、会計理論の側でそう理解しなければならない必要があったからであるが、そうであるからと言って、会計士監査がそれだけの役割を果たしていると理解すれば十分であるとまでは言えない。また違った観点から会計士監査の役割が必要とされていると考えられているかもしれない。その意味では、Ⅲ・Ⅳ章において考察してきたところの岩田氏の監査理論は、岩田氏の監査理論の全体像から見れば、非本質的な部分であるかもしれないのである。

このような疑念は杞憂のものではなく、現実に岩田氏の監査理論に対する解釈の問題としてあらわれている。それは「企業会計における会計士監査の意味」の末尾に付け加えられた次のような指摘をめぐって生じることに

18) 鳥羽至英・前掲論文 [1999a], 61頁。なお、鳥羽氏（・秋月氏）は、江村氏の監査理論を「会計表現の監査」の第一類型（発展段階から見れば、第一段階であるとされているようである）として位置づけている（鳥羽至英・秋月信二 [2000]「監査理論の基調—監査人の認識（七）：『表現の監査』の理論—」『会計』第157巻第2号，平成12年，95-96頁）。

しかし、鳥羽氏（・秋月氏）が岩田氏の監査理論に対してどのような評価を与えているかは正確には不明である。ただ次のような記述は、岩田氏の監査理論に対する評価に関係するのであろうか。すなわち、「この原則（二重責任の原則……引用者注）の存在を実態面から疑問視し、むしろ、『経営者と監査人の共同責任』を主張する立場があった。しかし、この主張は、当時の会計実務を反映したものと思われる。……被監査会社に代わって財務諸表を公認会計士が作成し、かつ、監査証明をしていた実務が相当あったのであろう。このような関係が一般的なものであれば、共同責任論はある程度説得的であるかもしれない」（鳥羽至英・秋月信二 [2000]「監査理論の基調—監査人の認識（九）：『情報提供』の理論—」『会計』第157巻第4号，平成12年，79頁）との記述である。これが岩田氏を指しているかはまったく不明である（ちなみに、岩田氏は二重責任の原則の存在を疑問視しているわけではない）が、もし岩田氏を指しているとするれば、この記述は岩田氏の監査理論に対する評価の一面をなすことになる。

19) 鳥羽至英・前掲論文 [1999a], 59頁，61頁

なる。

会計士監査が財産法の変形であることは全面的にもっと詳しく論述する必要がある。また内部統制組織が高度に発展した企業においては一旦外部の公共会計士に委せた財産法の計算を再び内部監査制度の形態で取り戻しつつある事情を究めなければならない。これに対して公共会計士監査の中心が財産法の分担から損益法に介入する主観的判断の公正なる立場からする判断という点へ移行しつつある点を明かにすることも必要である(岩田巖・前掲論文[1950a], 13頁)。

会計士監査が財産法を担っていると結論したまさにその論文においてかかる指摘がなされているのであるが、当該論文は、「これまでの研究の中間報告として会計士監査の会計的意味を指摘するに留めたい」(同上論文, 13頁)と結ばれており、これ以上の説明はなされていない。また、その後に発表された論文でこの指摘そのものを詳しく説明するようなものは見当たらない。

しかし、この岩田氏の指摘の延長線上に自身の監査理論を展開していったと目される論者がいる。それが江村稔氏である。江村氏は、「監査機能の本質」(昭和30年)において、損益関係項目の期間的帰属の判定の当否に関する監査こそが公認会計士監査の本質であるとする自身の見解を示しているが、その見解に対して、「筆者がここに述べている見解は、(岩田)教授が『企業会計における会計士監査の意味』の最後に述べられている次のような言葉(上記の指摘のこと……引用者注)に対し、未熟な考察を加えたのちの一つの答案にすぎない」(江村稔・前掲論文[1955], 83頁)と述べている。また、内容的に見ても、江村氏の監査理論は、岩田氏の監査理論を常に意識し、岩田氏の指摘したところを踏まえ、あるいは克服する形で展開されていると見る事が可能である。

そこで、本章では、上記の岩田氏の指摘に

関連して、江村氏が岩田氏の監査理論をどのように解釈しているかを探り、そのような解釈がはたして岩田氏の本意に添うものと言えるかどうかを考察していく²⁰⁾。このような考察を通じて、上記の指摘を含めた岩田氏の監査理論の全体像を浮き彫りにしていきたい。

「監査機能の本質」において示された江村氏の見解は、公認会計士監査の本質が損益関係項目の期間的帰属の判定の当否に関する監査にあることを主張するものであるが、この見解は、江村氏独自の期間損益計算思考とそれに基づく正規の記帳と決算記帳の分別を基礎としている。ここでは、「監査機能の本質」の説明よりも、その翌年に書かれた「決算監査と決算記帳監査」(昭和31年)の説明の方がより纏められているので、便宜上、こちらの説明によりながら、江村氏の主張を見ていきたい。

江村氏によれば、企業会計の期間損益計算は、「期間中に記録された損益関係項目につき、一定期間の末において、適当な基準に従って期間帰属を決定することにより、当期の収益と当期の費用を算定し、その結果、差額としての期間的損益を計算する方法によって」(江村稔[1956]「決算監査と決算記帳監査」『会計』第69巻第6号, 昭和31年, 42頁)とされるが、そのために必要とされる記帳は、個々の経済活動を正確忠実に反映するために行なわれる正規の記帳と損益関係項目の期間帰属の決定のために行なわれる決算記帳とに大別される。

「正規の記帳が期間中における企業の経済活動のすべてについて行われているとすれば、これらの期間的総括としての決算に当っては、特に困難な問題は生じない」(同上論文, 43頁)が、「経済活動のうちには、その発生生起の時点において捕捉確認することが

20) 江村稔氏の監査理論についての本格的検討は、遠藤久夫[1983]「監査理論の展開基盤」江村稔・津曲直躬編著『利潤計算と会計制度』, 昭和58年, 273-282頁, 鳥羽至英・前掲論文[1999a], 58-62頁を参照されたい。

できず、一定期間を区切って、その期間の末に一括して確認しなければならないものが存在する」(同上論文, 44頁)。そのような経済活動に対して確認を行なう手続は「計算と事実の照合」として特徴づけられているが²¹⁾、江村氏は、「かくの如き照合が帳簿残高の修正を目的として行われる限りにおいて、我々はこれを『正規の記帳』の一種として理解しなければならない」(同上論文, 44頁)としている。

そして、「正規の記帳をすべて完了した企業会計における各種の勘定残高は、決算日において、企業会計の基本的目的たる期間損益計算の目的に照らして、若干のものについて『修正』の手続が加えられる」(同上論文, 45頁)。つまり、期間損益計算に関係のあるものと関係のないものを明確に区分するのである。このような損益関係項目の期間的帰属の決定のための手続こそが決算(決算整理)であり、この記帳が決算記帳なのである。

今日の企業会計において、決算記帳は期間中の収益費用の対応による期間損益計算的思考によって支配されている。したがって、その結果、「決算記帳においては、常に当期に帰属せしむべき収益ならびに費用の確定が目的となり、このため、期間末における事実の確認という手段がとられなければならない」(同上論文, 46頁)。しかし、ここでの事実の確認は、同じ決算時に行なわれたとしても、正規の記帳の場合とはまったく異なったものとならざるをえない。ここでの事実の確認は当期の費用ないし収益として処理すべきであるかどうかを決定するためのものである。

このように企業会計における記帳は正規の記帳と決算記帳に大別されるが、それにともなあって、企業会計の監査も正規の記帳の監査と決算記帳の監査に二分される。しかし、経済活動を正確忠実な反映としての正規の記帳

は、企業もしくは経営担当者の当然の責任であり、しかも、これには正規の記帳の監査も含まれる。したがって、正規の記帳の監査は、必ずしも公認会計士をまつことなく、企業自らが行なうべきものである。内部監査課が行なう会計監査はこの種の監査に属するものと見なされる。

しかも、「正規の記帳の監査は、あくまでも決算記帳監査の前提にすぎず、彼(会計士……引用者注)の監査業務をもっぱら決算記帳に集中するとき、期間損益計算監査は効果的となり、また、能率的となる」(同上論文, 48頁)ことから、会計士監査における正規の記帳の監査の占める地位は相対的に小さくならざるをえない。

これに対して、「決算記帳監査は、正規の記帳の監査と違って、企業から独立した第三者たる公認会計士によってのみ行いうる」(同上論文, 49頁)とされる。そのため、決算記帳監査、つまり損益関係項目の期間的帰属の判定の当否に関する監査については公認会計士をまたなくてはならず、しかも、そこにこそ公認会計士監査の本質があると解されなければならない。

以上のように、江村氏によれば、企業会計の監査は正規の記帳の監査と決算記帳監査とに大別されることになり、そのうち、決算記帳監査、つまり損益関係項目の期間的帰属の判定の当否に関する監査が会計士監査の本質であるとされるのである²²⁾。岩田氏との関わりで言えば、まず「計算と事実の照合」は、江村氏の場合には、正規の記帳(の監査)の一種として理解される。また、江村氏は、損益関係項目の期間帰属の決定に関する監査が岩田氏の主張する損益法に介入する判断の監査の機能に相当するとしている(江村稔・前掲論文[1955], 83頁)。

したがって、江村氏が問題の部分(上記の

21) ちなみに、江村氏は「事実と計算の照合」あるいは「事実と残高の照合」という表現を用いており、「計算と事実の照合」という表現はまったく用いていない。

22) このような正規の記帳の監査と決算記帳監査は、その後、会計処理業務監査として総合されていく(江村稔[1963]『財務諸表監査—理論と構造—』, 昭和38年)ことになる。

岩田氏の指摘)を解釈するとしたらおそらく次のようになるであろう。すなわち、会計士監査が財産法を担っているという結論はあくまでも内部統制組織が発展していない過渡的な段階を前提とした暫定的なものにすぎない。内部統制組織がある程度発展した段階を前提とするならば、財産法を担っていると考えられるのはむしろ内部監査であり、会計士監査の役割は損益法に介入する主観的判断の正否に関する判断にこそ向けられるし、また向けられるべきである。

すると、岩田氏の会計士監査の本質も最終的には損益法に介入する主観的判断の正否に関する判断にあり、財産法を担うところにはないということになる。したがって、会計士監査(外部監査)のみに限定して言えば、岩田氏の監査理論の本質的特徴は、筆者が、IV章で指摘したような点ではなく、むしろこの損益法に介入する主観的判断の正否に関する判断という点にのみ存することになる。また、岩田氏個人の監査理論の生成という観点から見れば、Ⅲ・Ⅳ章において考察した岩田氏の監査理論は、まだ「決算代理」が現実的に想定できた時代の産物にすぎず、このような「決算代理」が現実性をもたなくなっただけからは、これを前提にして成立していた監査理論はここで大きく修正されると捉えられることになる。

しかし、そうであれば、岩田氏はなぜ「企業会計における会計士監査の意味」の後の「アメリカ的監査手続への反省」や「第四次監査の反省と第五次監査の在り方」においても、執拗に、会計士による実査、立会、確認その他の手続を決算手続の一部であると強調していたのであろうか。そこに問題の鍵があるのではないか。結論から言えば、岩田氏は最後までひとつの監査理論を貫いたのだと筆者は考えている。そのことを明らかにするためにはもう少し検討すべき事柄が残っている。

2 問題の部分の解明へ

岩田氏が「内部統制組織が高度に発展した

企業においては、一旦外部の公共会計士に委せた財産法の計算を再び内部監査制度の形態で取り戻しつつある」と説明するとき、その含意はどのようなところにあるのだろうか。江村氏は、この部分について、内部統制組織が高度に発展した企業においては、内部監査制度が財産法の計算を担うようになっており、それゆえに会計士監査制度は財産法の計算を担う役割から理論的には解放されたと解しているようである。

しかし、筆者には、この部分のなかで「…しつつある」としか言いようのないところに岩田氏の監査理論の本質的な意味が隠されていると思えるのである。そのことを明らかにするために、もう一度、「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」における説明を振り返ってみたい。「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」において、岩田氏が、「実査とか確認とかいうような手続を期末在高について会計手続として会社の経理部がすでに行っている場合、或いは内部監査係がそういう手続をすでに行っている場合には会計士は同じことをダブってやる必要はない」(岩田巖・前掲論文[1954b], 246頁)として、そういった場合には、会社が実査や確認の手続を実施した際に作成した資料とその実施の仕方を調査すればまずはそれでよいと指摘していたことはすでに見たとおりである。

ここで注目すべきことは、期末在高について会社の方で実査、確認を行なっているという場合には、会社の経理部が会計手続としてこれを行なっている場合も、会社の内部監査係が内部監査手続としてこれを行なっている場合も含まれていることである。つまり、ここでは実査、確認の手続を行なう可能性のある主体として、会社の経理部、内部監査係、会計士の三者が想定されているのである。

期末在高を確定するために行なわれる実査、確認の手続は、経理部がやろうが、内部監査係がやろうが、会計士がやろうが、そのうちの誰かがやっていればよい。そう考えるならば、財産法の担い手はあらためて会計士

である必要はないわけである。それゆえに、内部監査係が財産法を担っていたとしても、岩田氏の監査理論において、別段、矛盾を来すことはない。理屈の上では、実査、確認の行なう主体であれば誰でも財産法を担うことが可能である。

そういった考え方からすると、「内部統制組織が高度に発展した企業においては一旦外部の公共会計士に委せた財産法の計算を再び内部監査制度の形態で取り戻しつつある」とは、内部統制組織がまだ発展していない企業においては内部監査係も置かれていないために、経理部が実査、確認の行なっていないければ、会計士がこれを行わなければならない（会計士が財産法を担わなければならない）が、それが高度に発展した企業には内部監査係が置かれているので、経理部が実査、確認の行なっていない場合には、内部監査係がこれを行えばよい（内部監査係が財産法を担えばよい）という意味であるとい応解釈することができる。

しかも、「財産法の計算を再び内部監査制度の形態で取り戻しつつある」とは、会社の内部（内部監査係）と外部（会計士）との間で明確な線引きをし、内部と外部との間で優先順位をつけていることを示唆している。これは、ひとつには、本来、財務諸表そのものについての責任は会社（の経営者）がこれを負い、監査人（会計士）は監査報告書に記載した財務諸表についての自己の意見に対して責任をもつとされていることから、内部監査の方が外部監査よりも企業会計の一部を担うのには適当であると判断されるからであろう。

しかしながら、内部監査係が実査、確認の行なっている場合、岩田氏の説明から判断して、本当に、会計士は財産法を担っていないと言い切れるのであろうか。確かに、内部監査係が監査を行なって実査、確認の行なっていれば、資産負債の帳簿残高は、会計士にとっても信頼しうるものになっている蓋然性が高い。しかしながら、それはあく

までも蓋然性が高いというだけであって、内部監査係が実査、確認を行なっていればそれで会計士はそれを行なう必要がないとまでは言えないのではないだろうか。

岩田氏の説明からすれば、そもそも、内部監査係が実査、確認を行なうのは、経理部がそういった手続をまったく行なっていない場合にももちろんありうるが、経理部が一応そういった手続を行なっている場合にもありうる。すでに見た会計士監査に対する説明をそのまま内部監査にあてはめると、経理部が実査、確認を行なっている場合、それが内部監査係にとって信頼しうるものと認められないときには、内部監査係は自ら実査、確認の手続を実施しなければならないということになる。このように、会計士の場合にも内部監査係の場合にも、実査、確認の手続を独自に行なうか否かは、純粹に、すでに実施された実査、確認の手続が信頼しうるものかどうかだけにかかわってくるのだから、蓋然性からすれば低いかもしれないが、場合によっては、内部監査係が実施した実査、確認の手続が信頼しえないとして、会計士自らこれらの手続を実施しなければならないということもありうるはずである。そうであれば、岩田氏が会計士監査は財産法を担わなくなったと断言したと解釈すべきではないだろう。

ただ、いずれにしても、資産負債の期末在高の確定という意味での会計士監査の役割は、内部監査係との役割分担を考えれば、相対的に重要性が薄れてくることは認めざるをえない。「本来内部統制組織を整備運営して、会計整理の正確を計るとともに会社の財産の保全に努めることは出資者、債権者等外部の利害関係人に対する経営者の義務である」（岩田巖・前掲論文 [1950c], 151頁）から、資産負債の期末在高の確定を含めた会計整理の正確性の保証という役割は、基本的には、内部統制組織のうち内部監査係に任せるべきものである。

したがって、「内部統制組織が整備改善さ

れ、充分効果を挙げるようになれば、監査人(会計士……引用者注)の仕事の範囲はおのずから局限されるようになる」(同上論文、152頁)が、そうであるからといって、会計士監査が不必要になることはない。「今日の会社の決算は単に取引の帳簿記録を基礎として行われるばかりでなく、会計の慣習的方法を選択適用し、経営者の主観的判断に基づいて行われるものである」(同上論文、152頁)から、「判断と慣習の妥当性を確かめることが財務諸表の信頼性を高めるためには必要欠くべからざることである」(同上論文、152頁)。公正不偏な立場にある職業専門家の監査としての会計士監査の果たすべき役割は、そこに求められることになる。

すなわち、会計士監査が財産法を担うという論理とは少し違った観点から、会計士監査に対して、「損益法に介入する主観的判断の公正なる立場からする判断」という役割が要求されるようになったわけである。さらに、このような基本認識のもとで、岩田氏は、監査手続に関しても、興味深い説明をしている。岩田氏が執筆担当した『簿記会計ハンドブック』の中の「監査手続」の章で、企業会計が会計慣行と主観的判断の所産であることを踏まえ、「記録計算の結果を実際の事実によって立証するばかりでは監査を行えないのであって、会計処理の仕方、即ち選択適用された慣習的方法と主観的判断の妥当性を確かめる必要がある」(岩田・片野・松本・番場編[1952]『簿記会計ハンドブック』, 昭和27年, 1167頁)としている。そして、「会計処理の仕方の妥当性を、一般に認められた会計原則に照らして確かめる手続」(同上書, 1167頁)

をもって「原則と方法との照合」と呼び、記録計算の結果を実際の事実によって立証する手続である「記録と事実の照合」とは異なった監査手続として、これも監査手続の一種と解釈すべきであると指摘するのである²³⁾。

ここまで見てきたところで、あらためて江村氏の監査理論と岩田氏の監査理論とを対比してみたい。まず、江村氏によれば、企業会計における記帳(会計処理業務)の監査は正規の記帳の監査と決算記帳監査に大別されるが、正規の記帳の監査は本来企業自らが行なうべきものであり、しかも正規の記帳の監査は決算記帳監査の前提にすぎないから、むしろ会計士監査の役割は決算記帳監査にこそ向けられるべきであるとされる。これに対して、岩田氏によれば、資産負債の期末在高の確定の役割は、基本的には、内部監査係に任されるが、内部監査係が実査、確認の手続を実施した場合でも、その結果が会計士にとって信頼しえないものであれば、会計士による実査、確認の手続の実施が、理論上、必要とされることになる。しかし、岩田氏においても、会計士監査の中心的役割は、損益法に介入する主観的判断の公正なる立場からする判断に向けられる。

このように対比してみると、実査、確認の手続による(監査を通じての)資産負債の期末在高の確定は内部監査の役割であり、損益法に介入する主観的判断の当否に関する判断は会計士監査の役割であることからすると、表面的には、江村氏の主張も岩田氏の主張も大した違いがないように見える。

しかしながら、江村氏の主張と岩田氏の主張との間にはいくつかの根本的な違いがある。ひとつめは、すでに指摘しているように、岩田氏の場合には、会計士が、理論的に資産負債の期末在高の確定の役割を要求される場面があるのに対して、江村氏の場合にはそういうことはないことである²⁴⁾。ふたつめは、江村氏の思惑とは異なって、江村氏の言う損益関係項目の期間帰属の決定に関する監査

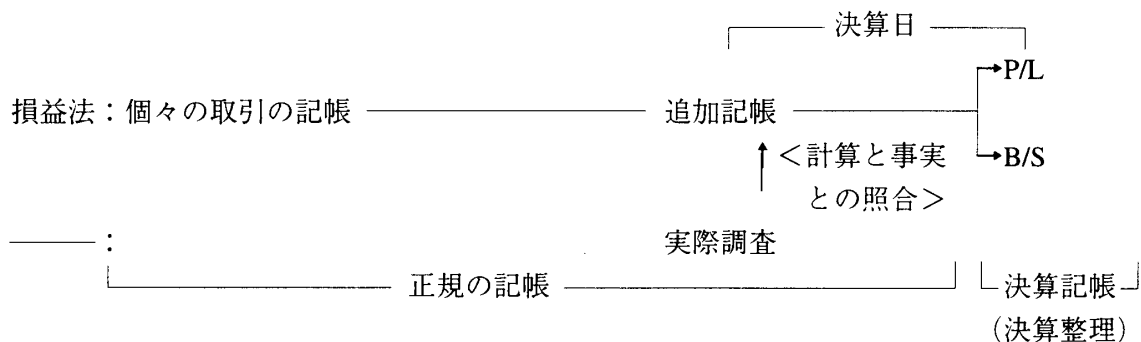
23)「記録と事実の照合」と「原則と方法の照合」は、アメリカ監査制度の発展過程において見いだされた理念形態としての監査方法である貸借対照表監査と損益計算監査について、それぞれの本質的特徴を言いあらわしたものである。ほかに精密監査の本質的特徴を言いあらわした「記録と記録の照合」があるが、『簿記会計ハンドブック』での、監査手続の説明は、なぜか「記録と記録の照合」には触れられていない。

(決算記帳監査)と岩田氏の言う損益法に介入する判断の当否に関する監査は微妙に違ったものになっていることである。

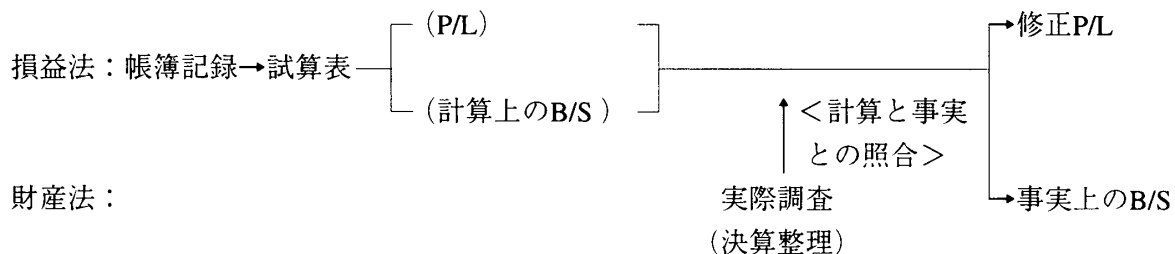
ふたつめの点を明らかにするために、図表5および図表6を用意した。図表5・図表6は、それぞれ、江村氏・岩田氏における期間損益計算手続の概念図である。言うまでもなく、江村氏の場合には、企業会計においては費用収益対応方式の損益計算（すなわち損益

法の計算）のみが単独で行なわれているとされている。したがって、計算と事実の照合の場面は、あくまでも損益法の枠内に置かれることになる（図表5）。これに対して、岩田氏の場合には、財産法と損益法の二元的利潤計算構造を前提にしており、計算と事実の照合の場面を損益法の枠外に置いている。なお、図表6は、現実の決算整理を前提にして、図表1にいくつかの修正を加えたものである。

図表5



図表6



ところで、江村氏の言う決算記帳とは、これによって収益と収益ならざるものをあるいは費用と費用ならざるものを分けるという損益関係項目の期間帰属の決定を行なう記録である。したがって、決算記帳の直前つまり決算時の実際調査によって記録の洩れについて完全に追加記帳を行なった段階では、収益と収益ならざるものあるいは費用と費用ならざ

るものはまだ未分離の状態になっているはずである。このような状態に対して当期の収益および費用の線引きを行なうのが決算記帳であることになる²⁵⁾。それゆえに、決算記帳監査にあたっては、そのような線引きを行なう上での事実の認定の当否、その金額的表示の当否、期間帰属を決定した基準の当否が検討されなければならないとされる（江村稔・前掲論文 [1956], 49頁）。

これに対して、岩田氏の説明によれば、会計処理の仕方の妥当性つまり選択適用された

24) ちなみに、江村氏は「独立の立場にある職業的専門家たる公認会計士による正規の記帳の監査は、企業みずからによる監査の正当性を立証するものであって、決して無意味な監査の重複とはならない」（江村稔・前掲論文 [1956], 48頁）。とだけ述べるにとどまっている。

25) 明示的な形では、江村稔・前掲書 [1963], 77-79頁においてこのことが示されている。

慣習的方法および主観的判断の妥当性を確めることが損益法に介入する判断の当否に関する監査ということになるが、もともとこのような慣習と判断は事実を記録する時点においてすでに選択ないし行使されていると考えられているから、江村氏の場合のように決算日にならなくても、その妥当性を確かめるものである。したがって、理屈の上では、岩田氏の言う損益法に介入する判断の当否に関する監査は、決算日でなくても行なうことができるが、江村氏の言う決算記帳監査ではそういうわけにはいかない。

江村氏の監査理論と岩田氏の監査理論のみつつめの相違は、監査手続についてのものである。すでに触れたように、岩田氏は「記録と事実の照合」という監査手続と「原則と方法の照合」という監査手続を併置している。これに関連して、江村氏は「監査実施準則は、記録と事実の照合を重要視しているように解されるが、それを監査手続の分類にまで持ち込んだ結果、却って、真の監査手続、もしくは、財務諸表監査の意義を不明確にしてしまったのではないだろうか」(江村稔・前掲論文 [1955], 85頁)という指摘をしている。言うまでもなく、この疑念は岩田氏に向けられたものであるが、江村氏は「いわゆる一般監査手続や個別監査手続は、そのため(損益関係項目の期間的帰属の判定の当否に関する監査のため……引用者注)の準備の監査手続であり、真の監査手続は、決算における会計処理の検討として、別に存在するものと考えべき」(同上論文, 85頁)であるとしている。つまり、岩田氏の監査理論は「記録と事実の照合」を重要視した理論にほかならず、江村氏の監査理論はそうではないということである。

以上のように見てきたが、江村氏の監査理論は、おそらく岩田氏の監査理論から多大な影響を受けて構成されたものであろう。しかしながら、江村氏の監査理論には自身の会計理論が色濃く反映していることもまた事実である。当面の問題と関連する点にかぎって言

えば、江村氏は、企業会計においては損益法の計算のみが単独で行なわれていると理解している。つまり、岩田氏とは、立脚する会計理論そのものが根本的に異なっている。それを示したのが図表5および図表6であった。両者の監査理論の間の微妙な相違は、結局のところ会計理論の相違から来るものである。

いみじくも、山榊忠恕氏は「江村教授のそれ(監査理論……引用者注)は、同氏自身の期間損益計算的思考に立脚した、すぐれて独創的なものにほかならない」(山榊忠恕・前掲書 [1971], 44頁)と述べているが、やはり、岩田氏と江村氏との会計理論(損益計算理論)の間には、監査理論の質まで変える本質的な相違があったのだと考えざるをえない。

3 岩田氏の監査理論の本質的特徴

江村氏の監査理論は、確かに岩田氏の監査理論から多くを受け継いでいるが、逆に、根本的に異なっている部分も少なくない。前節では、そのうちのいくつかの点を確認したが、両者の監査理論における相違は、結局のところ、それぞれの会計理論の相違に起因するものであった。

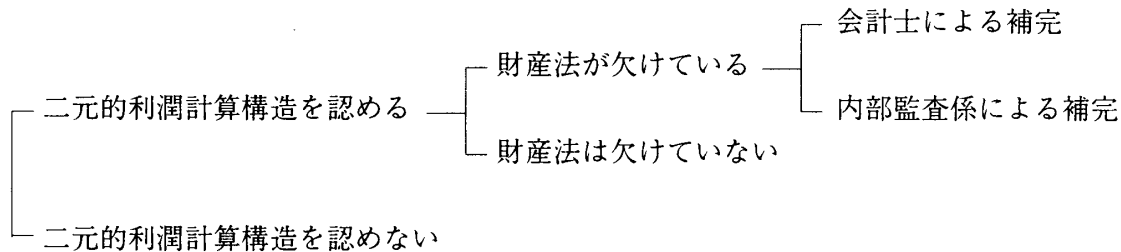
江村氏が、岩田氏の監査理論の修正であるとして提示した自身の監査理論は岩田氏の監査理論とは微妙に異なったものであったと言える。江村氏の監査理論とはまったく独立したところで岩田氏の監査理論は存在しているのである。結論的には、やはり、岩田氏は、自身の監査理論に関して、最後まで一貫したひとつの考え方をもっていたのだらうと思われる。それを支える最も重要な考え方が、会計士による実査、確認の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方である。会計士監査が財産法を担うという論理もこのような監査手続に対する捉え方を基礎としている。

ところで、会計士監査が欠けた財産法を補完しているという論理は、Ⅲ章で見たように、まず二元的利潤計算構造を前提とし、かつ現

実の企業会計において財産法が欠けていることを前提としたものであった。このふたつの前提が容認されるかぎりにおいて、会計士監

査が財産法を担う論理は受入れられるものであった。

図表 7



実は、岩田氏は会計理論の側でこの当初の設定から外れるような指摘をしてしまっている。これによって、会計士監査が財産法を担うという論理は、当初のニュアンスとはかなり異なってきたことは否めない事実である。そのニュアンスの違いはすでにこれまでの論述においても暗示されているが、最後に、その指摘について触れておきたい。

当初、「企業会計における会計士監査の意味」においては、上記のとおり、現実の企業会計において財産法が欠けているという認識を前提としていた。それゆえに、欠けた財産法を補完するということが意味をもちえたわけである。

しかしながら、晩年の「利潤計算の二元的構造」（昭和29年）に至ると、もはや、現実の企業会計において財産法が欠けているという認識そのものがなくなっている。岩田氏は、「複式簿記の決算手続では、あたえられた整理資料をもって元帳残高を修正する場合、勘定残高と整理事項とをひとつひとつ見くらべて修正額を確定するのであるが、これがとりもなおさず計算と事実の照合にほかならない」（岩田巖 [1954a]「利潤計算の二元的構造」, 昭和29年, 『利潤計算原理』, 59頁）とし、「整理事項としてあたえられた計数は資産と負債の実際在高であり、修正を要する勘定残高はいうまでもなく記録の結果たる計算上の残高である」（同上論文, 59頁）と指摘している。この指摘のそもそもの主旨は、複

式簿記の決算手続が利潤計算の二元的計算構造を隠蔽していることを示すことにあるが、これは同時に、決算にあたって整理事項を探し、これに基づいて帳簿残高の修正を行なうことは、複式簿記によって「歪められた」ところの「計算と事実の照合」にほかならないことも示すものである。そうであれば、会社自らが決算整理を行なっている場合には、はじめから、財産法は欠けてなどいないことになる。

会計士監査が欠けた財産法を補完するということの意味をもし純粋に理解すれば、会社自らが決算整理を行なっている場合を前提とした場合には、会計士監査が財産法を担うという論理そのものが成立しない。つまり、会計士監査が財産法を担うという論理は、会社自らが決算整理を行なっていない場合（「決算代理」が行なわれている場合）にしか成立しない論理であることになる。

しかしながら、問題の本質は、会計士監査が財産法を担うという論理を支えるものとして、会計士による実査、確認の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方にたって、そのようなものとして実査、確認、立会、質問等の監査手続を定義してしまったことにある。つまり、これらを（期末の）実際在高を確認し、帳簿残高を修正する手続であるとして定義してしまったことである。そうすると、これらの手続が純粋に会計士による監査手続として行なわれるのは、会

社自らが決算整理を行なっている場合には、会社の行なった結果が信頼しえないとされたときだけであるという皮肉なことになる。したがって、このような非常に稀な状況に焦点を当て、監査理論を組み立てなければならなかったということである。筆者は、そのような監査理論に対して、会計士監査が財産法を担うという言い方をここまで用いて続けた。

ただ、岩田氏からすれば、そういったことは実は不本意なことではなかったと推察される。このようにして会計士による帳簿残高の修正に重きを置くことは、岩田氏にとっては、会計士監査の指導性を強調する上で非常に重要な意味をもっていた。岩田氏の言う会計士監査のスタンスは、確かに、現代監査理論の眼には、財務諸表の検証（監査）よりは、あからさまに財務諸表の作成（会計）に近寄りすぎたものと写るかもしれないが、そのこと自体が岩田氏の監査理論のしからしめるところであった。

しかし、会計士監査が財産法を担うという論理が、もともと会社自ら決算整理を行っていない場合にしか成立しない論理であることは、岩田氏の監査理論そのもののニュアンスを、会社自ら決算整理を行なっているかど

うかで大分変えてしまったことは否めない。江村氏は、そこで岩田氏の監査理論の根本的な修正がなされていると判断したようであるが、筆者は、むしろ会計士監査が財産法を担うという論理を支えている会計士による実査、確認の手續を監査手續である前に決算手續の一部であるとする考え方が一貫していることを重視して、これを岩田氏の監査理論の文字どおりの修正とは理解しなかった。

会計士による実査、確認の手續を監査手續である前に決算手續の一部であるとする考え方というのは、これらの手續が帳簿をはなれて実際の事実として存在する在高を確認して、それに基づいて帳簿上の在高を修正する手續であることを踏まえたものにはかならない。したがって、これらの手續は、実質的には、実際の事実を基礎として帳簿記録の正確さを立証しようとする手續であると言えるが、このように、実際の事実を監査における基準とするのは、Ⅱ章でも説明したように、記録の洩れを発見し、これを回復するためには、それしかないからである。つまり、端的に言えば、記録の洩れを発見し、回復するためには、実査、確認の手續を行なっているのである²⁶⁾。そのように、監査手續の本質を理解しようとしたのは、結局、岩田氏の会計理論

26) これに関連して、指摘しておかなければならない点がある。田中茂次氏は、岩田氏の示した事例（『利潤計算原理』第六章の第八表と第七章の第十表）について、計算上の貸借対照表におけると事実上の貸借対照表におけるとで「異なる価値額」が付されていると批判している（田中茂次 [1972] 『『財産法・損益法』の概念的跛行性（下）』『会計』第101巻第5号、昭和47年、118頁）。しかしながら、このように（同一の事実に対する）「異なる価値額」と断じることに対しては疑問なしとしない。岩田氏の意図したところからすれば、異なった事実に対する価値額と考えるのが妥当であると思われる。

田中氏が問題にした点に注目して見てみると、計算上の利潤の計算過程を示した第十表の「損益表」欄の仕入221,100は、あくまでも帳簿記録の上で払出を確認した商品の原価をあらわしている。また、減価償却費の4,000は、帳簿記録の上で当期認識された減価償却費の累計である。通常のような決算整理をここでは想定していないはずなので、例えば、これが年次の決算表であれば、月毎に認識した減価償却費を累計したものをイメージすればよいだろう。これらの項目を含んだ「損益表」において算定される13,900が「計算上の利潤」である。これに対して、事実上の利潤の計算過程を示した第八表の「試算表」欄の資本金（これは資本金勘定の帳簿記録上の残高でもあり、また、試算表における前払項目も含めたすべての財産から前受項目も含めたすべての負債を控除したものである）が期末元入資本を示している。また財産目録から抜粋した「貸借対照表」欄の資本金が期末の正味財産を示しているから、期末の正味財産から期末元入資本を控除して、「損益計算書」欄に記載される差額12,000が「事実上の利潤」である。もし、「利潤差異分析表」を作るとすれば、「事実上の利潤」12,000と「計算上の利潤」13,900との差額1,900が利潤差異であるから、これについて個別的に差異分析をして、「利潤差異分析表」を作成することになる。

問題は、この利潤差異の発生原因であるが、それは記録の誤りか記録の洩れに起因するものである。岩田氏の事例では、おそらく記録の誤りは入れ込んでいないと思うので、結局、利潤差異の原因は記録の洩れそのものである。したがって、異なった事実に対する価値額と考えるべきである。

とその基礎となる記録と事実の捉え方なのである。

VI おわりに

本稿では、「計算と事実の照合」という概念を切り口にして、岩田氏の監査理論が帯びている本質的特徴を明らかにしようとした。最も大局的に言うならば、もともとは企業会計の構造を説明するために用意されたこの「計算と事実の照合」という概念が、岩田氏の監査理論の方向までも決定的に決めてしまっていたということである。

しかし、会計理論を構築する上で中核をなした概念が監査理論を構築する上で決定的に作用してしまうこと自体をここで否定するつもりは毛頭ない。少なくとも、現時点で、そのように会計理論と監査理論を密接に関係づけるような方法論が絶対的に誤っているとして、これを否定する論理が存在しているわけではない。

ただ、岩田氏が会計の本質的特徴であると考えた「計算と事実の照合」は、記録と事実に対する非常に独特な理解の上に成り立っている。しかも、岩田氏自身、この独特な意味を帯びた「計算と事実の照合」を意図的に監査理論においても組み入れようとしている。したがって、岩田氏の監査理論の本質を見据えるためには、岩田氏の想定した「計算と事実の照合」概念をできるかぎり素直に理解することから始めなければならない。そう考えて、Ⅱ章では、岩田氏の「計算と事実の照合」概念とその意味について筆者の理解したかぎりの内容を示し、そこでの内容を踏まえて、Ⅲ章とⅣ章でそれぞれ岩田氏の監査理論の中で「計算と事実の照合」概念を投影させている中核部について解釈していった。

そこで示された岩田氏の監査理論の本質的特徴は、すべて、会計士による実査、確認の手続を監査手続である前に決算手続の一部であるとする考え方から派生するものである。岩田氏の監査理論の全体像を見渡してみたとしても、そこでの本質的特徴は基本的には変

わらない。やはり、会計と監査との関係で言えば、岩田氏の監査理論は明らかに会計（財務諸表の作成）寄りに構築された理論であった。ただ、問題は、そのような理論構築の仕方が絶対的に誤りであると言えるかどうかである。岩田氏の監査理論を題材にもう一度考えてみるべき問題である。

なお、最後に申し添えておきたいことがある。それは本稿が必ずしも岩田厳論そのものではないという点である。やはり、筆者にとっての会計と監査、会計理論と監査理論へのひとつの問いの試みにすぎないということである。本稿が岩田氏を取り上げたのは、この試みにとって、岩田厳氏ほどしっかりした対象を見い出しえないというだけのことである。本稿は、岩田理論が導き出す結論について批判的検討を加えることを必ずしも企図していない。むしろ、比喩的な言い方をすれば、岩田氏が逃れられなかった理論上の制約（これはどんな研究者にも存在する）を明らかにすることによって、岩田理論そのものを相対化し、さらにそれを類型的範疇におくという仕事なのだろうと考えているのである。

参考文献

- 新井益太郎 [1955] 「監査理論における岩田学説の底流」『企業会計』第7巻第6号、1955年
- 岩田 厳 [1940] 「監査論の発展」『一橋論叢』第6巻第4号、1940年
- [1944] 「財産法と損益法の計算的構造」『一橋論叢』第14巻第4・5号合併号、1944年
- [1948] 「企業会計の構造」『一橋論叢』第19巻第3・4号合併号、1948年
- [1949] 「公認会計士の財務分析」『産業経理』第9巻第1号、1949年
- [1950 a] 「企業会計における会計士監査の意味」日本会計学会編『財務監査論（上野道輔・太田哲三先生還暦記念論文集Ⅱ）』森山書店、1950年（岩田 厳『利潤計算原理』同文館、1956年に所収）
- [1950 b] 「財務諸表は誰が作るものか・誰のものか」『監査』第1巻第2号、1950年（岩田 厳『会計士監査』森山書店、1954年に所収）
- [1950 c] 「監査基準の目標—監査を受ける人のために—」『産業経理』第10巻第9号、1950年（岩田 厳『会計士監査』森山書

- 店, 1954年所収)
- [1951]「経理指導と経理批判」『監査』第2巻第10号, 1951年 (岩田 巖『会計士監査』森山書店, 1954年に所収)
- [1952]「財務監査における公認会計士の役割」『新会計制度の6問題』ダイヤモンド社, 1952年 (岩田 巖『会計士監査』森山書店, 1954年に所収)
- [1953]「アメリカ的監査手続への反省」『会計』第63巻第5号, 1953年 (岩田 巖『会計士監査』森山書店, 1954年に所収)
- [1954 a]「利潤計算の二元的構造」『産業経理』第14巻第1号～第4号, 第6号, 1954年 (岩田 巖『利潤計算原理』同文館, 1956年に所収)
- [1954 b]「第四次監査への反省と第五次監査の在り方」『企業会計』第6巻第6号, 1954年 (岩田 巖『会計士監査』森山書店, 1954年に所収)
- 岩田・片野・松本・番場編 [1952]『簿記会計ハンドブック』同文館, 1952年
- 江村 稔 [1955]「監査機能の本質」『企業会計』第7巻第6号, 1955年
- [1956]「決算監査と決算記帳監査」『会計』第69巻第6号, 1956年
- [1963]『財務諸表監査—理論と構造—』国元書房, 1963年
- 遠藤 久夫 [1983]「監査理論の展開基盤」江村 稔・津曲直躬編著『利潤計算と会計制度』東京大学出版会, 1983年
- 笠井 昭次 [1991]「岩田理論の現代的意義 (一)・ (二) —「会計管理の簿記」観を巡って—」『会計』第140巻第1号, 第2号, 1991年
- 久保田音二郎 [1955]「書評・岩田 巖著『会計士監査』」『国民経済雑誌』第51巻第4号, 1955年
- 佐々木隆志 [1998]「通時態の監査論—岩田学説と監査—」渡辺陽一監修・長谷川茂・新田忠誓編著『会計学説と会計数値の意味』森山書店, 1998年
- 田中 章義 [1988・1989]「岩田巖氏における会計理論の形成 (上)・ (中)」『産業経理』第47巻第4号, 1988年, 第49巻第1号, 1989年
- 田中 茂次 [1972]「『財産法・損益法』の概念的跛行性 (上)・ (下)」『会計』第101巻第4号, 第5号, 1972年
- [1983・1984]「財産法と損益法 (一)・ (二)」『会計』第124巻第6号, 1983年, 第125巻第2号, 1984年
- 鳥羽 至英 [1984]「監査意見と監査人の言語行為」『産業経理』第44巻第2号, 1984年
- [1985 a]「わが国における財務諸表監査の歩み—1—」専修大学『商学研究年報』第10号, 1985年
- [1985 b]「わが国における財務諸表監査の歩み—2—」『専修商学論集』第39号, 1985年
- [1985 c]「わが国における財務諸表監査の歩み—3—」『専修商学論集』第40号, 1985年
- [1986]「わが国における財務諸表監査の歩み—4—」『会計学研究』第12号, 1986年
- [1999 a]「江村稔教授の財務諸表監査理論」『企業会計』第51巻第12号, 1999年
- [1999 b]「高田正淳教授の財務諸表監査理論」『企業会計』第51巻第13号, 1999年
- 鳥羽 至英・秋月 信二 [1999・2000]「監査理論の基調」『会計』第156巻第2号～第157巻第5号, 1999年～2000年
- 山榊 忠恕 [1971]『近代監査論』千倉書房, 1971年